



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska institutionen

FEKH69

Examensarbete i redovisning på kandidatnivå

VT2021

US GAAP och IFRS

Ett konvergensprojekt i spillror

Författare:

Goldring, Lucas

Jönsson, Filip

Nilsson, Oscar

Handledare:

Kristina, Artsberg

Förord

Detta arbete har tagit oss på en resa ner i djupet av det hav som är internationell redovisning och dess reglering. En resa som inneburit gråt såväl som skratt, men som i slutändan ändå varit värd de otaliga timmar vi lagt ner. Vi vill rikta ett varmt tack till vår handledare, Kristina Artsberg, vars vägledning varit en lykta när tiderna varit som mörkast. Utan henne hade vi nog aldrig tagit examen. Ett särskilt tack riktar vi också till Christopher Nobes, vars extensiva forskning inom internationell redovisning lagt grunden för en forskningsgren som vi under dessa månader haft nöjet att utforska. Det har det nämligen varit, ett nöje. Ett nöje trots vårt självtvivel, trots vår skrivkramp och trots de sena kvällarna på Holger Crawford's Ekonomacentrum. Slutligen; god läsning!

Lund den 31 maj 2021

Lucas Goldring

Filip Jönsson

Oscar Nilsson

Sammanfattning

Examensarbetets titel: US GAAP och IFRS; Ett konvergensprojekt i spillror.

Seminariumdatum: 2 juni 2021.

Ämne/kurs: FEKH69, Examensarbete i redovisning på kandidatnivå, 15 högskolepoäng

Författare: Lucas Goldring, Filip Jönsson och Oscar Nilsson.

Handledare: Kristina Artsberg.

Fem nyckelord: FASB, IASB, konvergensprojektet, leasing, redovisningsstandarder.

Forskningsfråga: Är kontinentaleuropeiskt betingade redovisningspreferenser hos IASB en bidragande faktor till konvergensprojektets misslyckande?

Syfte: Uppsatsens syfte är att bidra till en diskussion om förutsättningarna för konvergering av US GAAP och IFRS.

Metod: För att undersöka studiens syfte görs en dokumentstudie av dokument rörande leasing från de gemensamma styrelsemöten IASB och FASB haft mellan 2002 och 2021.

Teoretiska perspektiv: Studiens teoretiska grund består av ett flertal vetenskapliga studier rörande konvergensprojektet och harmonisering. Den teoretiska referensramen som används för att analysera empirin består av en teori rörande komparativ internationell redovisning framtagen av Nobes & Parker (2016) samt Nobes (1983, 1998) studier rörande generell klassificering av redovisningssystem i utvecklade länder.

Resultat: Det empiriska materialet består av 31 dokument som innefattar 62 olika beslut unika för någondera organisation rörande leasing mellan åren 2002 och 2021.

Slutsats: Analysen av empirin visar på att IASB, i de områden de varit oense med FASB, tagit beslut som varit mer i linje med den kontinentaleuropeiska redovisningstraditionen i relation till FASB. Dessutom dras slutsatsen, utifrån teorin om komparativ internationell redovisning, att finansieringsstrukturer i de olika redovisningssystemen kan vara den största bidragande faktorn till de åtskilda beslut organisationerna tagit.

Abstract

Title: US GAAP and IFRS; a convergence project in shambles.

Seminar date: June 2nd 2021.

Course: FEKH69, Business Administration: Bachelor Degree Project in Financial and Management Accounting Undergraduate Level, 15 ECTS.

Authors: Lucas Goldring, Filip Jönsson, Oscar Nilsson.

Advisor: Kristina Artsberg.

Key words: FASB, IASB, convergence project, leasing, accounting standards.

Research question: Are continental European accounting preferences at IASB a contributing factor to the failure of the convergence project?

Purpose: The purpose of this essay is to contribute to a discussion concerning the prerequisites for convergence of US GAAP and IFRS.

Methodology: To examine the purpose of the study, a document study is conducted using documents regarding leasing from the joint board meetings IASB and FASB had between 2002 and 2021.

Theoretical perspectives: The theoretical basis for the study consists of a number of scientific studies regarding the convergence project and harmonization. Furthermore, the theoretical framework used to analyze the empirical data consists of a theory concerning comparative international accounting developed by Nobes & Parker (2016) as well as Nobes (1983, 1998) studies on the general classification of accounting systems in developed countries.

Result: The empirical material consists of 31 documents that include 62 divergent decisions regarding leasing between the years 2002 and 2021.

Conclusion: The analysis of the empirical evidence shows that IASB, in the areas where they disagreed with FASB, made decisions that were more in line with the continental European accounting tradition in relation to FASB. In addition, we conclude, based on the theory of comparative international accounting, that financing structure in the different accounting systems may be the largest contributing factor to the divergent decisions made by the organizations.

Förkortningar

FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
MoU	Memorandum of Understanding
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SEC	Securities and Exchange Commission
SME	Small Medium Enterprises
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund och problematisering	1
1.2 Problematisering	1
1.3 Frågeställning	3
1.4 Syfte	3
2. Metod	4
2.1 Forskningsstrategi och design	4
2.2 Tillvägagångssätt	4
2.3 Empiriskt urval	5
2.4 Teorival	6
2.5 Källkritik	8
2.6 Reliabilitet och Validitet	8
3. Institutionalia	10
3.1 Leasing – en ny standard	10
3.2 Leasegivarredovisning	11
3.3 Leasetagarredovisning	11
3.4 Konvergensprojektets historia	12
4. Litteraturgenomgång & Teori	14
4.1 Litteraturgenomgång	14
4.1.1 Harmonisering och konvergensprojektet	14
4.1.2 Projektets misslyckande	16
4.2 Teoretiskt ramverk	18
4.2.1 Rättssystem	18
4.2.2 Finansiärer	19
4.2.3 Beskattning	19
4.2.4 Historiska incidenter	20
4.3 A- och B-klasssystem	21
5. Empiri	22
6. Analys	27
6.1 Centrala områden	27
6.1.1 Upplysningar	27
6.1.2 Presentation i finansiella rapporter	29
6.1.3 Redovisningsval	30
6.1.4 Leasegivarredovisning	31
6.1.5 Leasetagarredovisning	32
7. Slutsatser	34
8. Diskussion	35
Referenslista:	37
Dokument i empirin:	43

1. Inledning

1.1 Bakgrund och problematisering

IASB och FASB ingick 2002 i en överenskommelse; The Norwalk Agreement.

Överenskommelsen innebar att de två organisationerna åtog sig att göra de två redovisningssystemen IFRS och US GAAP kompatibla så snart som möjligt och att gemensamt koordinera framtida arbete för att bibehålla sagda kompatibilitet (FASB, 2002). Det övergripande konvergensprojektet är av FASB och IASB uppdelat i flera mindre projekt som består av de specifika standarder man ämnar konvergera, vilka är uppdelade på kort och lång sikt (FASB, 2006). De fyra huvudsakliga projekten, även kallade Big 4-målen, som IASB och FASB har valt att fokusera på innefattar intäktsredovisning, finansiella instrument, leasing och försäkringsavtal. Dessa mindre projekt är byggstenarna i konvergensprojektet som helhet och viss forskning har gjorts som söker förklara varför de standarder dessa projekt ämnat konvergera i slutändan ändå utvecklats till olika standarder inom US GAAP och IFRS.

1.2 Problematisering

Harmonisering eller standardisering av redovisningssystem är ett omdebatterat ämne i litteraturen. Förespråkare lyfter bland annat ökad jämförbarhet och kvalitetshöjning som en nödvändighet på alltmer globala marknader (Nobes & Parker, 2016., Ball, 2006) och att gemensamma redovisningssystem skulle uppnå detta. Andra menar att det finns få bevis som talar för att bättre jämförbarhet mellan företag faktiskt ökar redovisningens beslutsanvändbarhet (Wang, 2014., Baudot, 2014) och vidare att kvalitetshöjningen för mindre företag, eller mindre internationella marknader, innebär kostnader som överstiger de förväntade fördelarna (Bushee & Leuz, 2005., Chand & White, 2007).

Att ha ett globalt redovisningssystem som spänner över världens alla kapitalmarknader har dock länge varit IASC:s och följaktligen IASB:s mål (IASB, 2001). Det konvergensprojekt som inleddes med The Norwalk Agreement 2002 ämnade att sammanföra US GAAP med IFRS, två av världens största redovisningssystem, men projektet misslyckades och har sedan 2011 gått på sparkarna. I skrivande stund finns inga aktiva gemensamma projekt mellan FASB och IASB. Då ett globalt redovisningssystem fortsatt är målet för IASB anser vi att vägen framåt endast kan utstakas genom att titta i backspeglarna och undersöka varför projektet misslyckades.

Vi ämnar bygga vidare på existerande forskning som ämnar förklara vad som gick fel (Baudot, 2014., Burke, 2019., Hashim et al., 2016., Hughes et al, 2017) genom att undersöka varför dessa fel uppstod med utgångspunkt i “Comparative International Accounting” (Nobes & Parker, 2016). Liknande forskning har utförts med utgångspunkt i legitimitetsteori (De Luca & Prather-Kinsey, 2018) såväl som political economy-teori och institutionell teori (Baudot, 2014). Vårt bidrag ämnar tillföra ytterligare insikt i konvergensprojektets misslyckande genom analys utifrån Nobes & Parkers (2016) forskning kring *comparative international accounting* och kan förhoppningsvis bidra till en diskussion om huruvida ett konvergensprojekt faktiskt är möjligt att genomföra. Nobes & Parkers (2016) teori söker att förklara, med hjälp av olika faktorer och exempel, varför redovisningssystem utvecklas i olika riktningar länder och regioner emellan. Trots att IASB inte är en nationell standardsättare tror vi det är möjligt att se det som en sådan. Tidigare forskning från Hughes et al (2017) har visat på att IASB, i sin *due process*, främst mottar kommentarer från europeiska organisationer i sin utformning av redovisningsstandarder. Därför har vi valt att först undersöka om organisationen kan ses som en kontinentaleuropeisk standardsättare relativt FASB utifrån en teori om A-klass och B-klass redovisningssystem som Nobes lade fram 1998. I samma teori fastställde Nobes att IAS GAAP kunde klassificeras som ett A-klasssystem, alltså ett angloamerikanskt system. En likadan klassificering gjordes av Nobes (2008) gällande IFRS. Men i och med att nyare forskning visar att europeiska intressenter utövar störst inflytande över IASB ser vi det viktigt och intressant att undersöka om det ändå är kontinentaleuropeiskt betingade redovisningspreferenser hos IASB som föranleder de skilda preferenserna hos IASB och FASB. Med utgångspunkt i comparative international accounting kan vi sedan, om applicerbart, ställa IASB i kontrast till FASB som en nationell amerikansk standardsättare. En sådan komparativ internationell analys har oss veterligen inte gjorts förut. Angreppsvinkeln hoppas vi kan ge insikt i vilka förutsättningar som krävs eller sätter stopp för organisationerna, över vilka inflytandet representerar två skilda redovisningstraditioner, i sitt försök att konvergera de två redovisningssystemen. Studien bör även ge insikt i huruvida IFRS är utsatt för samma kulturella och institutionella betingning som nationella redovisningssystem och om detta är en möjlig förklaring till konvergensprojektets misslyckande.

1.3 Frågeställning

Är kontinentaleuropeiskt betingade redovisningspreferenser hos IASB en bidragande faktor till konvergensprojektets misslyckande?

1.4 Syfte

Syftet med uppsatsen är att bidra till en diskussion om förutsättningarna för konvergering av US GAAP och IFRS.

2. Metod

2.1 Forskningsstrategi och design

I den här rapporten kommer vi undersöka orsaker till att IASB och FASB gick skilda vägar under konvergensprojektet. Det kommer göras genom att studera dokument dessa två organisationer publicerat. Vi ämnar undersöka dokument från utformandet av standarder för leasing. Eftersom denna process utgörs av två olika organisationer kommer vi att utgå från en komparativ design som fokuserar på en kvalitativ forskningsstrategi. Studien kan därmed klassas som en multipel fallstudie (Bryman & Bell 2017). Vi har valt att använda oss av denna design så vi kan göra en jämförelse mellan IASB och FASB för att få en bättre förståelse till varför harmonisering inte kunde uppnås. Enligt Bryman & Bell (2017) skiljer sig en kvalitativ forskning gentemot en kvantitativ genom att den försöker visa på en uppfattning om hur vi beter oss i sociala förhållanden, vilket är mer relevant för denna studie. I denna rapport anser vi kvalitativ forskningsstrategi vara mer relevant eftersom vi ämnar undersöka de beslut i utformandeprocessen där IASB och FASB varit oense. Detta genom en analys utifrån ett teoretiskt ramverk som kan skildra hur hela processen utvecklas för att kunna se samspelet mellan organisationerna samt kunna uppnå en förståelse av deras värderingar och åsikter. Vi vill vidare kunna bilda en uppfattning av hur skillnaden kan ha uppstått och vilka faktorer som kan ligga bakom dessa genom att studera organisationerna i deras naturliga miljö och sedan utvärdera beslut som fattas och dess betydelse, vilket ingriper en mer kvalitativ metod (Bryman & Bell, 2017).

2.2 Tillvägagångssätt

Vi började detta arbete med att undersöka tidigare forskning som publicerats gällande konvergensprojektet för att bilda oss en uppfattning av kunskapen inom området.

Tillvägagångssättet utgjordes av sökningar i LUBsearch Discovery där nyckelord var: convergence project, accounting, IFRS och US GAAP. Därefter gjordes ett urval av artiklar som kommer från enligt Artsberg (2021a) ansedda journaler. Efter genomgång och sammanställning av litteraturen kunde vi formulera en problematisering och finna ett nytt angreppssätt på frågeställningen vilket är syftet med en litteraturgenomgång (Bryman & Bell, 2017). Vi har genom målstyrt urval valt att undersöka något av Big 4-målen då dessa projekt inte lyckades konvergeras, med undantag för intäktsredovisning initialt, och ansågs vara de

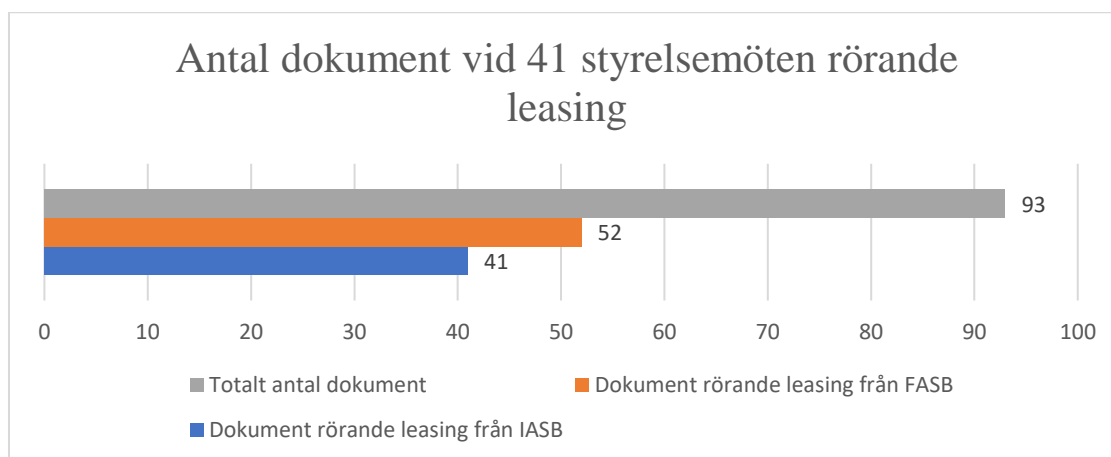
viktigaste för konvergensprojektet. För att få ett djup i vår analys och en tydlig helhetsbild ämnar vi undersöka hela utformandeprocessen av standardsättningen och alltså inte ställa de färdiga standarderna mot varandra. Detta hoppas vi kan ge en bättre förståelse för exakt vilka redovisningsområden FASB och IASB har skilda åsikter och preferenser inom. Valet att studera själva utformandeprocessen möjliggör även för oss att se igenom de kompromisser som man i en komparativ studie av de färdiga standarderna skulle missa och därmed identifiera samtliga aspekter av organisationernas skilda redovisningspreferenser. För studiens syfte är detta tillvägagångssätt centralt, men det innebär också att vi på grund av studiens omfattning och tidsram valt att fokusera på ett av dessa Big 4-målen. Optimalt för att besvara uppsatsens frågeställning hade varit att analysera empiri ifrån samtliga av dessa projekt, men vi hoppas att en djupdykning i en av dessa beslutsprocesser kan leda till slutsatser som åtminstone till viss del är applicerbara på konvergensprojektet i sin helhet.

Det Big 4-mål vi valt att inrikta studien mot är leasing. Detta val gjordes efter en initial genomgång av material från samtliga gemensamma styrelsemöten mellan IASB och FASB från år 2002 till 2021. Denna genomgång visade på att fler möten tillägnats leasing än något annat av Big 4-målen trots att utvecklingen av den standarden inte tagit längst tid. Detta har i två aspekter haft en stor påverkan på vårt val. Först och främst visar det på en god tillgång till empiriskt material, men det tyder också på att den gemensamma utvecklingen av leasingstandarderna varit mer komplex än de andra. Förhoppningen har alltså varit att vi, genom att studera leasing, kan identifiera flest redovisningsområden inom vilka IASB och FASB har olika synsätt. Att empiriskt kunna visa på flera sådana redovisningsområden ökar rimligen falllets kapacitet att tillämpas på projektet i stort, vilket varit förhoppningen. I vår litteraturgenomgång identifierade vi också att minst forskning på konvergensprojektet tillägnats leasing, vilket bidrog till att vi slutligen valde detta projekt för studien. Märk i vår litteraturgenomgång att ingen framstående forskning på konvergensområdet tillägnats just leasingstandarderna, men liknande studier har gjorts där man dragit slutsatser om projektet i sin helhet utifrån analys av en eller några specifika standarder (Hashim et al, 2014., Burke, 2019).

2.3 Empiriskt urval

Insamlingen av data har gjorts både från IASB:s och FASB:s hemsidor. Utgångspunkten har varit dokument från de gemensamma styrelsemötena organisationerna haft mellan 2002 och 2021, samtliga av vilka initialt sorterades utifrån en genomgång av deras agendor. Med valet

av fokus på leasing har de dokument som rör just leasing sedan valts ut. Totalt identifierades 93 dokument från 41 gemensamma styrelsemöten vilka behandlade den gemensamma utformningen av leasingstandarden. Utöver dessa dokument hämtade vi även 4 exposure drafts från utformningen av leasingstandarden, 2 från vardera organisation. Samtliga av dessa dokumentet har lästs i kronologisk ordning och samtliga preliminära beslut som tagits har antecknats. Därefter valde vi att särskilt analysera de dokument där organisationerna tagit skilda beslut eftersom vi främst undersöker de områden där organisationerna inte har lyckats komma överens under syftet att publicera en gemensam redovisningsstandard. Detta är de 27 olika dokument från 11 olika gemensamma styrelsemöten och 2 gemensamma exposure drafts vars icke-gemensamma beslut redogörs för i empirin. Dokumenten i empirin representerar endast åren 2010-2015, detta då de oenigheter som uppstått mellan organisationerna varit koncentrerade till den här tidsperioden. Utöver exposure drafts är de dokument vi använt av två olika karaktärer. Dels används beslutssammanfattningar publicerade av FASB från samtliga möten, dels används något mer omfattande uppdateringar publicerade av IASB vilka något mer ingående förklarar de frågor som beslutas om. Empirin representerar båda dessa sorters dokument då FASB:s dokument använts för att identifiera de olika besluten och IASB:s har använts tillsammans med FASB:s för att få en förståelse, en tydligare helhetsbild, för de frågor som beslutats om.



Figur 1. Antal dokument rörande leasing.

2.4 Teorival

Denna studies analysdel kommer initialt att byggas på Nobes (1998) klassificering och definiering av A-klass och B-klass redovisningssystem. Syftet med detta är att undersöka om

de skilda redovisningspreferenserna IASB och FASB emellan som identifierats i empirin kan anses typiska för de skilda preferenserna A- och B-klasssystem emellan.

Uppsatsens huvudsakliga teoretiska ramverk består av Nobes & Parkers (2016) teori som, utifrån olika faktorer och exempel, söker förklara varför redovisningssystem utvecklas i olika riktningar i olika länder och regioner emellan. Denna teori, som Nobes & Parker har lagt fram i sin bok "Comparative International Accounting", har inget angivet namn och kommer således i denna uppsats benämnas som *The 4 Deciding Factors* eller teorin. Teorin består av sex olika faktorer vilka är kultur, rättssystem, finansiärer, övriga externa faktorer och redovisningsyrkets storlek, ålder och ställning. Vi har beslutat att bortse från kultur som en bidragande orsak då detta ämne är väldigt omfattande och mångsidigt, vilket betyder att det bör tillägnas en hel studie. Dessutom har vi valt att inte studera faktorn redovisningsyrkets storlek, ålder och ställning med anledning av att denna faktor, enligt Nobes & Parker (2016) själva, anses vara en mer beroende variabel än förklarande. Vidare har vi även valt att revidera vad Nobes & Parker (2016) benämner som "övriga externa faktorer" och enbart fokusera på historiska incidenter som övriga externa faktorer. Med hänvisning till denna argumentation är *The 4 Deciding Factors* ett lämpligt namn på den reviderade teorin då vi kommer att använda oss av fyra olika faktorer för att studera vilka orsaker som ligger till grund för konvergensprojektets misslyckande.

Valet att analysera konvergensprojektets misslyckande med hjälp av Nobes & Parkers (2016) forskning kring *comparative international accounting* grundar sig i ett försök att tillföra ytterligare insikter och orsaker till konvergensprojektets misslyckande. Förhoppningsvis kan också denna analys, med hjälp av teorin, bidra till en diskussion om huruvida konvergensprojektet är möjligt att genomföra med de kulturellt och institutionellt betingade förutsättningarna hos de båda organisationerna. Trots att IASB inte är en nationell standardsättare väljer vi att se det som en sådan. Tidigare forskning från Hughes et al (2017) visar på att IASB, i sin *due process*, främst mottar kommentarer från europeiska organisationer i sin utformning av redovisningsstandarder och därför ser vi det intressant att undersöka om det är kontinentaleuropeiska redovisningspreferenser hos IASB som ligger till grund för de skilda beslut som tagits av organisationerna i utformandeprocessen.

2.5 Källkritik

Vid utförande av en dokumentstudie är det viktigt att ta hänsyn till dokumentens kvalitet. I den här studien har dokumenten som samlats in granskats utifrån dessa fyra kriterier som Bryman & Bell (2017) anger:

- Autenticitet: Att det inte är ett påhittat material och har ett tydligt ursprung.
- Trovärdighet: Materialet är korrekt och är inte av en snedvriden karaktär.
- Representativitet: Materialet är vanligt förekommande för sin kategori och exemplifierar den.
- Meningsfullhet: Distinkt och lättförstått material.

För att ha en hög autenticitet har vi studerat dokument, som upprättats av både IASB och FASB, från deras gemensamma möten. Därav kan vi se om det som återgetts från båda organisationerna stämmer överens med den andra och på så sätt säkerställa dess äkthet. Den jämförande aspekten ger även upphov till att uppnå trovärdighet för dokumenten. Om båda organisationerna återger samma material bör det anses som korrekt. Vi har vidare tittat på exposure drafts för att materialet ska bli tydligare och mer begripligt vilket ger en meningsfullhet. Gällande representativiteten är det svårt att avgöra om dessa dokumenten omfattar hela utformningsprocessen då diverse beslut kan ha fattas utan att de offentliggjorts. Däremot nämner Bryman & Bell (2017) att representativiteten har en mindre betydelse eftersom statistiskt sett kan inget vara representativt när det kommer till en kvalitativ forskning.

2.6 Reliabilitet och Validitet

För att beskriva reliabiliteten och validiteten kommer vi utgå ifrån begreppen trovärdighet och äkthet. Trovärdighet kan delas upp i fyra kategorier vilka är:

- Tillförlitlighet: Hur pass acceptabel forskarens beskrivning av de sociala förhållandena är för åskådarens ögon.
- Överförbarhet: Hur resultatet av en studie kan appliceras på en annan miljö.
- Pålitlighet: Att kunna säkerställa reliabilitet genom t.ex. en fullständig redogörelse för arbetets gång.
- Konfirmering: Att forskaren har agerat i god tro och inte låtit personliga värderingar ha en inverkan på studien.

Vidare kommer sedan äktheten i forskning beskriva om den ger en rättvisande bild av verkligheten (Bryman & Bell, 2017).

Arbete med triangulering har utförts genom att se till dokument och källor från båda organisationerna vilket ger en tydligare bild av verkligheten för att därmed kunna nå en så hög tillförlitlighet som möjligt. Resultaten i denna studie skulle kunna appliceras på andra miljöer där liknande förhållanden förekommer. Skillnaderna beskrivs utifrån Nobes & Parker (2016) och det kan vara överförbart till organisationer som ägnar sig åt liknande samarbete men i en annan kontext. En fullständig redogörelse av arbetets gång beskrivs i avsnitt 2.2

Tillvägagångssätt där urval och beslut som skett inom studiens ramar motiveras och argumenteras för. Det bidrar till en pålitlighet som gör det möjligt att utvärdera tillvägagångssättet om det skulle behövas vid en granskning. I den här studien har vi som forskare, med vetskapen att det inte går att uppnå full objektivitet, agerat i god tro. Vi har också låtit personliga värderingar vara utanför de slutsatser som dras och har inte haft för avsikt att påverka dessa. Genom att se till båda organisationernas sidor gällande dessa möten menar vi att det uppvisar en rättvisande bild av verkligheten. Det ger äkthet till studien och en bättre förståelse av intentionerna från de båda hållen.

3. Institutionalialia

3.1 Leasing – en ny standard

I IASB och FASB:s gemensamma discussion paper från 2009 (IASB, 2009a), i vilket de delar med sig av sina preliminära åsikter angående den riktning leasingredovisning borde ta, inleder de med att förklara varför leasingredovisning är ett viktigt område och varför man valt att utveckla en ny gemensam standard. *“Leasing is an important source of finance to business. Therefore, it is important that lease accounting provides users of financial statements with a complete and understandable picture of an entity’s leasing activities. The boards decided to add lease accounting to their agendas in the light of criticisms of the existing accounting model for leases”* (IASB, 2009a).

Den kritik de nämner är hänförlig till hur standarderna alltså såg ut och därmed hur man redovisade leasingaktiviteter innan publiceringen av de nya standarderna detta projekt slutligen mynnade ut i. IAS 16 och SFAS 13, de gamla standarderna, liknade varandra i stort. Ett leasingavtal fördes på balansräkningen i de fall riskerna och fördelarna, vanligtvis hänförliga till äganderätt, fördes över på leasetagaren och annars inte. Med andra ord redovisade man finansiell leasing och operationell leasing på två olika sätt. Ett finansiellt leasingavtal är ett avtal som i allt väsentligt kan anses som ett övertagande av äganderätten av en tillgång och ett operationellt leasingavtal är ett avtal som inte kan jämföras med ett övertagande av äganderätten. Det är dessa redovisningsskillnader hos finansiella och operationella leasingavtal som användarnas kritik riktar sig mot. Framförallt menar de på att viktig finansiering döljs för användarna när ett leasingavtal redovisas som operationellt och alltså inte förs på balansräkningen, att linjen mellan operationella och finansiella leasingavtal är otydlig och följaktligen att detta leder till manipulering av företagets finansiella ställning genom att likvärdiga transaktioner redovisas på olika sätt (IASB, 2009a).

IASB och FASB fastställde tillsammans att leasingavtal, varken operationella eller finansiella, ger upphov till en tillgång och en skuld hos leasetagaren enligt båda organisationernas definition av en tillgång. Detta föranledde det syfte som gör sig tydligt i deras inledande discussion paper: att föra samtliga leasingavtal på balansräkningen för att bättre spegla den ekonomiska innebörden (IASB 2009a).

3.2 Leasegivarredovisning

Under de gamla standarderna av FASB och IASC användes en elimineringsmodell för leasegivare vid finansiell leasing, vilken innebar att fordran för leasinginkomst debiterades och den utleasade tillgången krediterades i sin helhet. Syftet med den nya standarden var som sagt att föra både operationella och finansiella leasingavtal på balansräkningen och detta medför att många leasingfordringar endast kommer uppgå till en del av värdet på leasingtillgången, varför en fullständig eliminering av densamma inte representerar leasingavtalets ekonomiska innebörd. Som alternativ till den gamla modellen framgår det i empirin (Se avsnitt 5) att IASB och FASB övervägt två olika tillvägagångssätt, nämligen en partiell elimineringsmodell och en performance obligation-modell. Den partiella elimineringsmodellen utgår ifrån samma princip som den tidigare fullständiga elimineringsmodellen med undantaget att utrymme lämnas för tillgångens restvärde vid eliminering i balansräkningen. Performance obligation-modellen innebär istället att man inte eliminerar den underliggande tillgången utan redovisar en fordran och en skuld som sedan båda elimineras i takt med räntetäkter och leasinginkomst.

3.3 Leasetagarredovisning

I empirin (Se avsnitt 5) framgår det att organisationerna övervägt två olika sätt på vilka en leasetagare kan redovisa kostnaden för en leasad tillgång. Dessa benämns som typ A och typ B. Typ A har övervägts både för operationella och finansiella leasingavtal och typ B främst för operationella. Det som skiljer typ A från typ B i leasetagarredovisning är alltså i huvudsak på vilket sätt man redovisar leasingkostnaden för tillgången. Typ A innebär att räntekostnaden av leasingkulden redovisas separat från avskrivningen av tillgången, och typ B innebär att endast en kostnad redovisas som ska motsvara en till räkenskapsperioden proportionell del av samtliga leasebetalningar hänförliga till ett leasingavtal. Innebörden av att redovisa enligt typ A i relation till typ B är kostnadsfördelningen över tid. I början av ett leasingavtal, när skulden är som störst, är också räntekostnaden som störst, och då avskrivningarna är konstanta reflekterar detta den totala leasingkostnaden som alltså börjar som högst år 1 och blir lägre över tid.

3.4 Konvergensprojektets historia

Nedan presenteras händelser som haft en betydande inverkan på konvergensprojektets utveckling. Vi som författare har i detta avsnitt valt att beskriva de händelser vi anser varit mest betydande.

2002-10-29: IASB och FASB har ett gemensamt möte där The Norwalk Agreement utfärdas. Detta innebär att de ska utveckla högkvalitativa och kompatibla redovisningsstandarder som kan användas både inhemskt och gränsöverskridande vid finansiell rapportering. Vid detta möte lovar också organisationerna att anstränga sig för att göra sina befintliga finansiella rapporteringsstandarder fullt kompatibla så fort det är praktiskt möjligt och att samordna framtida framställanden av standarder på ett sätt som säkerställer att de kompatibla standarderna bibehålls (FASB, 2002). Dessutom meddelade IASB och FASB under detta möte att de har som mål att fram till år 2005 eliminera så många skillnader som möjligt mellan deras redovisningsstandarder (Nobes & Parker, 2016).

2006-02-27: IASB och FASB har ett möte som mynnar ut i en Memorandum of Understanding (MoU) som huvudsakligen är en konkretisering av konvergensprojektet efter att de mål som sattes upp i The Norwalk Agreement inte kunnat mötas innan januari 2005. Detta samförståndsavtal består av två olika delar. Den första delen består av kortsiktiga konvergensprojekt där målet är att dessa ska nås år 2008. Den andra delen innefattar mer långsiktiga konvergensprojekt (Baudot, 2014., FASB, 2006).

2008-09-11: IASB och FASB uppdaterar deras MoU från 2006 på grund av att de mål som skulle nås till år 2008 inte uppnåts. Istället bestämmer organisationerna att dessa mål ska vara uppfyllda år 2011 (FASB, 2008).

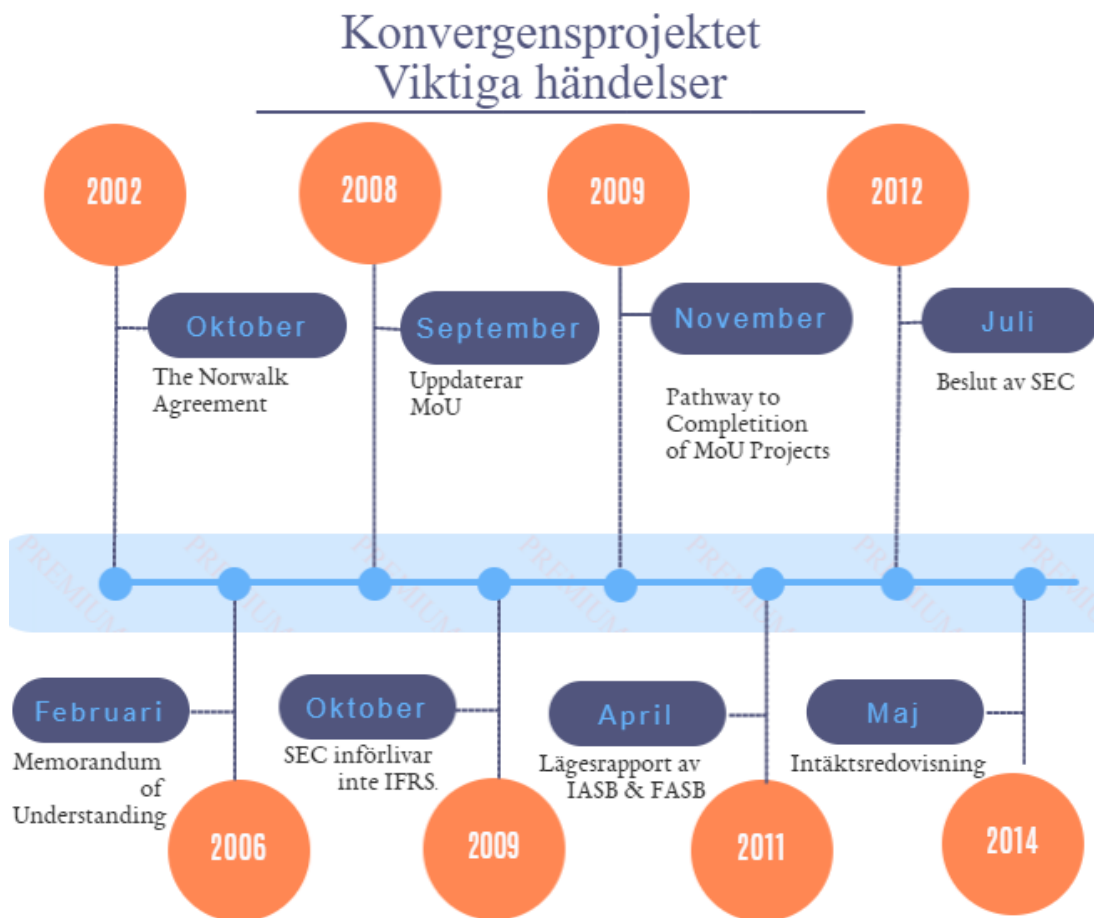
2009-10-08: Securities and Exchange Commission (SEC) utfärdar sin budgetplan för räkenskapsåren 2010 till 2015. Även om de visar stöd för konvergensprojektet uppger SEC att de beslutat att inte införliva IFRS i det amerikanska systemet till 2011. Däremot finns det förslag att IFRS införlivas 2015 eller 2016 (SEC, 2009). Hursomhelst är detta ett stort bakslag för konvergensprojektet.

2009-11-05: IASB och FASB gör ett gemensamt uttalande som bekräftar deras engagemang till konvergensprojektet. Detta gemensamma uttalande inkluderar även bilagan Pathway to Completion of MoU Projects som innebär att organisationerna fortsatt har som målsättning att slutföra de större konvergensprojekten senast år 2011 (IASB, 2009b).

2011-04-21: IASB och FASB utfärdar en lägesrapport där målet att slutföra konvergensprojekten flyttas fram till slutet av 2011 (FASB, 2011).

2012-07-13: SEC beslutar att FASB ska upphöra att vara IASB's partner i större projekt, även om de två organisationerna fortfarande samarbetar inom vissa områden (SEC, 2012). Detta blir således ett mycket stort nederlag för konvergensprojektet.

2014-05-28: Det största lyckade samarbetsprojektet mellan IASB och FASB slutförs vilket mynnar ut i en ny konvergerad standard för intäktsredovisning (FASB, 2014., Nobes & Parker, 2016).



Figur 2. En tidslinje över viktiga händelser under konvergensprojektet.

4. Litteraturgenomgång & Teori

4.1 Litteraturgenomgång

4.1.1 Harmonisering och konvergensprojektet

Det finns viss litteratur på konvergensområdet som visar på att denna process är mycket omfattande och medför ett flertal olika problem som kan stå i vägen för konvergens redovisningssystemen emellan. En av de som lyfter sin misstro till projektet är Selling (2013) som i en artikel hävdar att en förutsättning för att en harmonisering ska kunna genomföras på ett lämpligt sätt är att de aktörer som påverkas av harmoniseringen har en vilja av att detta ska ske. Han hävdar att det visserligen är ett flertal amerikanska bolag som gärna vill se ett byte från US GAAP till IFRS men visar på att det är ännu fler som kraftigt motsätter sig denna förändring. Kaya & Pillhofer (2013) visar också i en studie, i relation till Sellings argument, att även 81 % av utländska företag upptagna till handel i USA väljer att redovisa enligt US GAAP snarare än IFRS, men undviker att dra några slutsatser kring resultatet. Vidare beskriver Selling (2013) att det pågår en mindre kamp mellan EU och USA. Denna kamp menar han bero på att EU befarar att USA kommer få för stort inflytande över IASB, vilket han menar kan ses i exempelvis EU:s orolighet över att många tyska företag valde att byta till US GAAP från det tyska systemet istället för IAS när detta blev tillåtet 1998. Vidare menar han att både Europeiska regeringar och stora banker fruktar att de kommer behöva underkasta sig etablerade redovisningsstandarder och mindre flexibla standarder pådrivna av SEC. Författaren presenterar som givet att IFRS ger företag större frihet vid redovisningsval än US GAAP, en syn delad av bland andra Hughes et al (2017), och att de europeiska företagen inte vill mista sin relativa autonomitet.

Vidare hänvisar Selling (2013) till Hans Hoogervorst som är ordförande i IASB. Hoogervorst menar att kvalitet av redovisningsstandarder bör vara det viktigaste att beakta vid en harmonisering. Han anser sig heller inte övertygad om att varken IFRS eller US GAAP är överlägsna varandra då studier kommit fram till att de båda redovisningsstandarderna är av hög kvalitet. Med hänsyn till detta kan en harmonisering vara problematisk då det kan vara svårt att välja en gemensam väg för två redovisningsstandarder som båda är av hög kvalitet.

Ett ytterligare problem som Kaya & Pillhofer (2013) lyfter är den politiska press som utövas över IASB som ett resultat av att de själva inte kan upprätthålla och övervaka implementeringen av deras standarder. De menar att det lämnar IASB sårbara för inflytande från nationella organisationer som har makten att godkänna eller förkasta IFRS-standarder innan de implementeras i den nationella redovisningsregleringen. Författaren förespråkar försiktighet med att anamma IFRS av just den anledningen att det inte kommer kunna anses vara en självständig standardsättare.

De Luca & Prather-Kinsey (2018) har också lämnat ett bidrag till forskningen som utforskar hur legitimitetsteori kan förklara svårigheten att implementera IFRS globalt. Den centrala ansatsen är för vår studie dessvärre inte särskilt relevant, men författarna ger en intressant syn på varför konvergensprojektet inte lyckats vilken kan ställas i någorlunda kontrast till Kaya & Pillhofer (2013). De Luca & Prather-Kinsey (2018) menar nämligen att en konvergens inte varit möjlig på grund av den politiska press FASB är utsatt för. De menar att SEC och kongressen är ovilliga att förlora kontrollen över standardsättningen och att det amerikanska näringslivet utövar för mycket makt över FASB, genom den indirekta finansieringen av organisationen som följde the Sarbanes-Oxly act. Författarna uttrycker att "*Hence the political and business communities' influence on U.S. GAAP standard-setting may preclude convergence of U.S. accounting codifications with IASB international financial reporting standards*" (De Luca & Prather-Kinsey, 2018).

Baudot (2014) undersöker bland annat de olika tillvägagångssätt som använts i de olika delprojekten för att uppnå konvergens mellan US GAAP och IFRS. Hon identifierar, som ett av dessa, att det ena regelverket söker efterlikna det andra om det anses saknas reglering eller finnas stark bristfällighet i regleringen av ett särskilt område hos det ena regelverket men inte det andra. Detta tillvägagångssätt fastställer hon har varit det mest framgångsrika under projektets gång, sex av åtta projekt som följde det bedöms har varit lyckade. Hon lyfter också att arbetet med dessa projekt skötts självständigt inom respektive organisation och att samarbete i någon större utsträckning inte varit aktuellt. Mindre framgångsrikt har varit att försöka minska identifierade skillnader mellan standarder på samma område. Detta tillvägagångssätt krävde mer samarbete och kompromisser och Baudot hävdar att tre av fem projekt som följde detta tillvägagångssätt resulterade i att IASB:s standarder "*på något plan fördes närmare FASB:s standarder*" (Baudot, 2014., författarens översättning). Det tredje tillvägagångssättet Baudot lyfter är det som FASB och IASB själva nämner som sitt fokus i MoU (FASB & IASB, 2006), nämligen progressiv omdesign. Detta tillvägagångssätt

reserverades för majoriteten av de långsiktiga målen och bland dessa Big 4-målen leasing, försäkringsavtal, intäktsredovisning och finansiella instrument. Progressiv omdesign innebar att FASB och IASB gemensamt arbetade för att skapa nya standarder inom områden där de befintliga ansågs föråldrade inom båda systemen eller inom områden som saknade reglering hos de båda systemen. Detta arbetet utfördes med gemensam personal och gemensamma styrelsemöten och byggde i grunden på samarbete mellan FASB och IASB. Tre av de sju projekt som följde detta tillvägagångssätt avslutades utan framgång för att fokus skulle läggas på Big 4-målen. Vid tiden för Baudots studie (2014) hade dock inga nya standarder inom dessa områden publicerats, och någon slutsats kunde alltså inte slutgiltigt dras för tillvägagångssättets effektivitet.

Baudots studie (2014) undersöker de övergripande tillvägagångssätten, samtliga av vilka har använts i ett flertal projektområden. Ett intressant bidrag för att förstå att samarbetet FASB och IASB emellan varit kantat med svårigheter och vilka tillvägagångssätt som bör användas i framtiden för harmonisering de två regelverken emellan, men ingen ansats tas för att söka förklara varför särskilda samarbetsmetoder misslyckats. Burke (2019) tar istället sin ansats i att söka förklara varför ett av Big 4-målen misslyckats i konvergensprojektet, nämligen försäkringsavtal. Ett projektområde som utfördes genom progressiv omdesign (Baudot, 2014).

4.1.2 Projektets misslyckande

Burke (2019) undersöker främst två aspekter som han hävdar var avgörande för projektets misslyckande. Trots ett femårigt samarbete mellan FASB och IASB och en övergripande samstämmighet rörande riktningen i vilken redovisning av försäkringskontrakt skulle röra sig i var organisationerna oense på några viktiga redovisningstekniska områden. Oenigheter som under tiden projektet löpte inte upplöstes. Man var främst oense om huruvida den del av försäkringsavtalet som avser intäkt för tillhandahållandet av själva tjänsten skulle riskjusteras eller inte. FASB:s ståndpunkt var att en riskjustering skulle leda till för stor frihet för ledningen att påverka redovisningen och möjliggöra för manipulering av intäktsredovisningen. Burke menar att denna oenighet *“reflects the Boards’ divergent views on a fundamental aspect of accounting standards—the degree of managerial discretion”* (Burke, 2019). Alltså påstår Burke att denna oenighet möjligtvis hade varit tillräckligt för att projektet slutligen skulle misslyckas, men undersöker också som sagt en annan enligt oss intressant aspekt. Han undersöker aktieprisets rörelse hos amerikanska och europeiska försäkringsbolag vid olika nyhetstillfällen rörande projektet. Denna undersökning visar på att

investerare i de amerikanska bolagen mottog nyheterna rörande konvergeringsprojektets inledande såväl som dess exposure drafts sämre än deras motsvarigheter i europeiska försäkringsbolag. Detta är också tydligt i de comment letters som skrivits till FASB jämfört med de som skrivits till IASB. Detta hävdar han tyder på att investerare i europeiska försäkringsbolag ser större nytta i den föreslagna konvergeringen. Han knyter sedan detta till en annan aspekt som undersökts, nämligen grad av global verksamhet. Han visar att amerikanska försäkringsbolag främst bedriver inhemsk verksamhet, men att europeiska försäkringsbolag ofta driver verksamhet även utanför Europa och då främst i USA. Det skulle förklara att en konvergering, trots en i grunden förändrad redovisningsstandard, förväntas ge större fördelar till de europeiska försäkringsbolagen som bedriver mer global verksamhet.

Hughes et al (2017) undersöker hur lyckad processen med gemensamma exposure drafts har varit för att uppnå konvergens mellan IASB och FASB. I deras komparativa studie uppmärksammas skillnader i responsen som de olika organisationerna fick i samband med regleringen av rörelseförvärv. Författarna poängterar att det förekommer stora skillnader i respondentgrupperna i de olika organisationernas comment letters. FASB:s respondenter utgörs främst av stora kommersiella företag till skillnad från IASB som har en mer diversifierad respondentgrupp som till stor del utgörs av nationella myndigheter och standardsättare. FASB:s respondenter utgörs dessutom nästan uteslutande av nordamerikanska intressenter, medan IASB:s representerar en mycket bredare geografisk spridning, om än med en europeisk överrepresentation. Hughes finner också att färre comment letters skickas till FASB efter gemensamma exposure drafts jämfört med egna sådana, men att trenden hos IASB är den motsatta. Vidare påvisas markanta skillnader i kvaliteten på comment letters som skickas till organisationerna utifrån geografisk härkomst och intressentgrupp. Hughes menar att detta måste tas i beaktning när man undersöker regleringen och återkopplingen som ges genom comment letters. De som förespråkar en konvergens bör uppmärksammas om detta. Idén om att gemensamma exposure drafts ska leda till konvergens mellan IASB och FASB kan därmed anses vara grundlös vilket även bekräftas i arbetet att uppnå konvergens inom intäktsredovisning och leasing.

Hashim et al (2016) nämner även att skillnader mellan IASB och FASB i deras exposure drafts ledde till att konvergens inte kunde åstadkommas inom utformandet av deras förväntade förlust-metoder. Vidare utvecklar de att konvergens inte kunde uppnås eftersom behovet av en snabb reglering efter finanskrisen var större än att hitta en gemensam reglering. Däremot menar de att trycket på att konvergens ska förekomma, kan återuppstå om det skulle

visa sig att användandet av två olika metoder skulle medföra påtvingade kostnader för upprättandet av finansiella dokument. Författarna påpekar också att de anser att det är rätt av de olika organisationerna att gå åt olika håll om det inte existerar någon klar väg för konvergens. På så sätt kan de vidareutveckla metoderna för att öka kvaliteten på dessa.

4.2 Teoretiskt ramverk

Det övergripande teoretiska ramverk denna studies analys bygger på är utifrån komparativ internationell redovisningsteori. Komparativ internationell redovisning är dock en bred forskningsgren och kan inte anses vara en teori i sig. Den teori som används i den här studien är mer specifikt Nobes & Parker (2016) som inom ramen för denna forskningsgren utvecklat en teori som söker förklara varför redovisningssystem utvecklas i olika riktningar i länder och regioner emellan. Nedan följer en kort presentation över teorin och dess beståndsdelar såsom den tillämpas i studien.

Teorin som Nobes & Parker (2016) lade fram har i deras egen publikation inget angivet namn. Därför använder vi i denna studie antingen arbetsnamnet teorin eller *The 4 Deciding Factors* som en reviderad version av namnet *The 7 Deciding Factors* Deegan (2014). Nobes & Parker (2016) anger att teorin bygger på tidigare forskning kring orsakerna till att redovisningssystem skiljer sig från varandra och anger främst Choi & Meek (2008) samt Radebaugh, Gray & Black (2006) som bidragande till denna. *The 4 Deciding Factors* är dock en kompaktare, mer nedskalad teori som endast består av de fyra faktorerna författarna bedömer bära störst ansvar till fenomenet att redovisningssystem skiljer sig åt länder emellan. Dessa redogörs för nedan.

4.2.1 Rättssystem

Nobes & Parker (2016) identifierar att det rättssystem som präglar landets styre och lagutformning till viss del är avgörande för hur redovisningsregler utformas. De två övergripande rättssystemen som påverkar ett lands redovisning är *Common law* och *Codified Roman law*. Huvudsakligen innebär *Common law* att lagarna ska förse svar till specifika situationer istället för generella regler. Exempel på länder som använder sig av denna form av rättssystem är Storbritannien, USA, Irland och Australien. Det andra rättssystemet, *Codified Roman law*, är mer abstrakt och försöker formulera mer generella redovisningsstandarder med hjälp av revisorer. Denna form av rättssystem används exempelvis i Frankrike, Italien och

Tyskland. Nobes & Parker (2016) hänvisar till Lindahl & Schädéwitz (2013) som menar att det är stora skillnader mellan dessa två system men däremot har skillnaderna minskat mellan flera länder på grund av harmonisering av redovisningsstandarder.

4.2.2 Finansiärer

Enligt Nobes & Parker (2016) skiljer sig också de allmänt förekommande typerna av företagsorganisationer och ägandeform i olika länder. I exempelvis Tyskland och Italien är det vanligt förekommande att bolagens kapital förses av banker eller att företagen är familjeägda. I kontrast till detta är det exempelvis i USA och Storbritannien mer förekommande att företagens kapital härstammar från ett stort antal privata aktieägare. Vidare har Nobes & Parker (2016) identifierat att det i Frankrike, Tyskland och Storbritannien har skett en dramatisk ökning av andelen utländska investerare under de senaste decennierna. Denna förändring förväntas också att öka pressen på en harmonisering av redovisning.

Vidare hänvisar Nobes & Parker (2016) till La Porta et al (1997) som påstår att det finns ett statistiskt samband mellan *Common law*-länder och starka aktiemarknader. Detta menar La Porta et al (1998) beror på att *Common law*-länder har ett starkare lagstadgat skydd för investerare än vad *Roman law*-länder har.

Fortsättningsvis refererar Nobes & Parker (2016) till Zysman (1983) som föreslår att länder med olika finansiella system kan kategoriseras i tre olika grupper:

- Kapitalmarknadssystem. Exempelvis Storbritannien och USA.
- Kreditbaserade statliga system. Exempelvis Frankrike och Japan.
- Kreditbaserade finansiella institutionssystem. Exempelvis Tyskland.

Nobes & Parker (2016) menar att dessa tre grupperingar kan simplificeras vidare till enbart två grupper som är kapital och kredit. Företag i kreditländer tenderar att finansieras av banker, staten eller andra finansinstitut. Till exempel i Tyskland är bankerna viktiga finansiärer av företag genom att de bistår med krediter. Däremot tenderar företag i kapitalländer att, i större utsträckning, vara ägda av privata aktieägare som finansierar verksamheten.

4.2.3 Beskattning

Nobes & Parker (2016) menar att en ytterligare anledning till internationella skillnader i redovisning är beskattning. Det som är mest relevant är till vilken grad ett lands

beskattningsrätt påverkar vilka redovisningsprinciper som används. I en viss utsträckning är detta samband tydligt vid studerandet av uppskjuten skatt vilket är orsakat av skillnader mellan beskattning och redovisningsprinciper. I Storbritannien och USA har frågorna rörande uppskjuten skatt och avskrivningar varit kontroversiella och orsakat en betydande mängd redovisningsstandarder. Under de tyska nationella redovisningsreglerna har dessa problem varit relativt små tills nyligen. Detta på grund av att skattereglerna till stor del är samma som redovisningsreglerna. Däremot har många länder börjat använda sig av IFRS vilket har skapat ett behov av att fränkoppla skatt från finansiell rapportering. Om kopplingen mellan IFRS och skatt är för nära kan detta leda till att inkomstskatten i olika länder förändras varje gång IASB ändrar deras standarder. Fränkoppling mellan finansiell rapportering och beskattning är särskilt viktigt i länder som Danmark och Norge för att företagen i dessa länder har möjligheten att antingen använda sig av IFRS eller nationella regler. Utan fränkoppling skulle företag välja vilken inkomstskatt de velat ha baserat på vilka redovisningsstandarder de väljer.

Fortsättningsvis beskriver Nobes & Parker (2016) att samspelet mellan avskrivningar och beskattning skiljer sig åt i olika länder. Exempelvis var det i Storbritannien år 2015/2016 av skattemässiga anledningar tillåtet att skriva av maskiner med 20 procent per år, vilket är vanligt förekommande i andra länder. Däremot är inte skattemässiga avskrivningar tillåtna för de flesta byggnaderna i Storbritannien, vilket skiljer sig från flera andra länder. Motsatsen till detta är länder som Tyskland där skattereglerna ger utrymme för maximala avskrivningar för vissa tillgångar. Dessa avskrivningar är dock generellt baserade på den förväntade livslängden på tillgången.

4.2.4 Historiska incidenter

En ytterligare inverkan som Nobes & Parker (2016) lyfter som har påverkat redovisningsstandarder är utformningen av olika lagar som svar till ekonomiska och politiska händelser. Till exempel ledde börskraschen som skedde i USA 1929 till ett införande av ett omfattande informationskrav samt statlig tillsyn rörande finansiell rapportering. Andra händelser som påverkat den amerikanska redovisningen är kollapsen av Enron 2001 samt finanskrisen 2007 vilket ledde till införande av regleringar.

Vidare beskriver Artsberg (2021b) att det under 1600-talet skedde ett antal borgenärssvindlerier i Frankrike. Dessa svindlerier bestod av att företag övervärderade sina tillgångar och resultat vilket ledde till att utdelningen till aktieägarna blev för hög. På grund

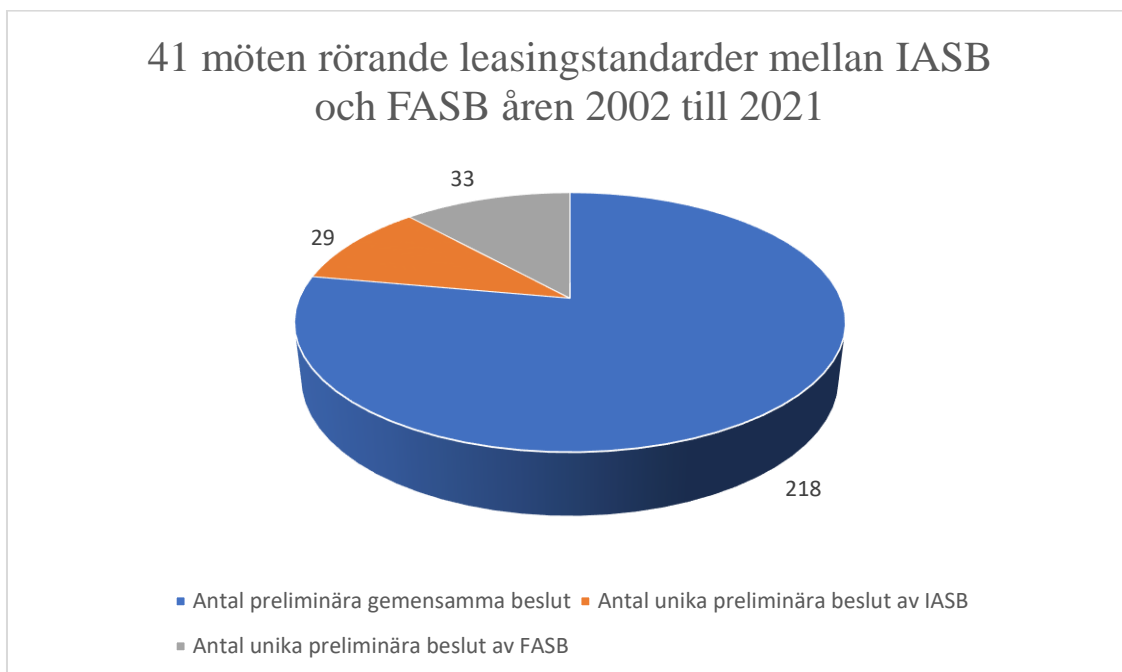
av detta gick sedan företagen i konkurs och hade sedan inte möjlighet att betala tillbaka skulderna till bankerna. Med anledning av detta stiftades världens första redovisningslag 1673 som innehöll försiktighetsprincipen. Den första redovisningslagen blev sedan förebild för andra lagar som stiftades runtom i världen och spreds dessutom till anglosaxiska länder. Som tidigare nämnt, var börskraschen i USA 1929 en historisk incident som påverkat utformningen av redovisningsstandarder. Vid denna incident beskylldes den konservativa redovisningen, alltså försiktighetsprincipen, för att ha orsakat en fördröjning av redovisningsinformation rörande vinster och förluster vilket ledde till att små aktieägare inte hann sälja av sina värdepapper och därmed led stora förluster.

4.3 A- och B-klasssystem

Nobes (1983) och Nobes (1998) lade också genom sin forskning grunden till en generell klassificering av redovisningssystem i utvecklade länder. Denna klassificering består av två kategorier som benämns A-klass och B-klass eller mer självförklarande som angloamerikansk och kontinentaleuropeisk. Den enligt Nobes kanske huvudsakliga skillnaden mellan de två systemen är redovisningens övergripande syfte. I A-klasssystem är redovisningen för de externa aktieägarna och i B-klasssystem är redovisningen för myndigheter och banker. Vidare beskriver Nobes (1998) att det finns en hög grad av korrelation mellan externa aktieägarfinansieringssystem och *common law*-länder samt mellan kreditbaserade finansiella system och *codified law*-länder. Detta innebär således att ett lands rättssystem i regel följer finansieringsstrukturen och därav är rättssystem, som variabel, inte särskilt intressant att studera, men kan vara viktig i att identifiera typiska drag hos A- och B-klasssystem.

5. Empiri

I vår genomgång av dokument från samtliga gemensamma styrelsemöten IASB och FASB emellan under perioden 2002-2021 identifierade vi 41 gemensamma möten inom ramen för vilka utformningen av nya konvergerade leasingstandarder diskuterades och/eller beslutades om. Under dessa 41 möten togs 218 preliminära gemensamma beslut där IASB och FASB var överens om aspekter som berörde utformningen av den nya konvergerade leasingstandarderna. Mer intressant är de beslut där IASB och FASB:s åsikter har skilt sig åt så pass mycket att organisationerna tagit egna preliminära beslut som skiljer sig från den andra organisationens. 29 sådana beslut röstades igenom av IASB och 33 av FASB. Dessa beslut togs samtliga under åren 2010-2015. Nedan redogörs för hur dessa preliminära beslut samt de exposure drafts som publicerats för leasingstandarderna skiljer sig organisationerna emellan. Observera att samtliga beslut som tagits under dessa styrelsemöten varit preliminära och att de paragraferna som föreslagits i exposure drafts inte är tvingande.



Figur 3. Antal beslut rörande leasingstandarder mellan IASB och FASB åren 2002 till 2021.

Mars 2010

IASB och FASB beslöt båda att leasegivare ska redovisa ränteintäkt, leaseintäkt och avskrivning hänfört till den leasade tillgången separat i resultaträkningen, men FASB beslutade även att nettointäkten från leasingverksamheten skulle redovisas (Dokument 1, 2, 3 & 4).

Maj 2010

Om än egentligen inte beslut för hur standarden skulle utformas röstade FASB och IASB internt under det gemensamma mötet om vilken övergripande modell för leasegivarredovisning vardera organisation förespråkade. FASB visade sig förespråka en performance obligation-modell och IASB en hybridmodell i vilken en partiell elimineringsmodell och en performance obligation-modell skulle användas för olika typer av leasingavtal (Dokument 5, 6 & 7).

Augusti 2010

De båda organisationerna publicerade i augusti 2010 exposure drafts för de nya standarderna. Trots att projektet med att ta fram det varit gemensamt och att dokumenten i sig refereras till som ett gemensamt exposure draft skiljer de dock sig på några av de 98 föreslagna punkterna. De skillnader som redogörs för nedan är de som inte beror på existerande skillnader i andra standarder mellan US GAAP och IFRS. Exempelvis bortser vi ifrån att IASB kräver att övergångsupplysningar lämnas där tillämpligt enligt IAS 8.

- Leasetagarens möjlighet att omvärdera leasingtillgångar till verkligt värde samt leasetagarens skyldighet att redovisa omvärderingsresultat återfinns endast i IASB:s publikation (Dokument 8 & 9).

Juni 2011

IASB röstade på detta gemensamma möte igenom ett beslut som tillåter leasetagare att omvärdera leasingtillgångar till verkligt värde i linje med förslaget i IASB:s exposure draft från augusti 2010. Något sådant beslut togs inte av FASB vilka i sitt exposure draft från 2010 inte föreslagit någon sådan möjlighet (Dokument 10 & 11).

Juli 2011

Under detta gemensamma möte röstade FASB igenom ett beslut som avsåg att leasetagare måste lämna upplysningar om framtida förbindelser hänförliga till service eller annan icke-leasekomponent som inte ingår i leasingkulden. IASB beslutade att någon sådan upplysning inte skulle krävas (Dokument 12, 13 & 14).

September 2011

IASB röstade här igenom ett beslut som tillåter leasegivare att omvärdera restvärdet av utleasad tillgång till marknadsvärde. FASB tog inget sådant beslut (Dokument 15, 16 & 17).

November 2011

FASB röstade här igenom ett beslut som avsåg en redovisningsteknisk aspekt av övergången från den tidigare US GAAP-standarden. Beslutet innebar att leasegivare måste eliminera vissa leasetillgångar fullständigt vid övergången till den nya standarden och justera den till tillgången hänförliga tillgångsredovisningen (Dokument 18 & 19).

Februari 2013

FASB röstade här igenom ännu en övergångsbestämmelse från den tidigare US GAAP-standarden. Beslutet innebar att den nya standarden ska implementeras retroaktivt vad gäller belånade leasingtillgångar (Dokument 20 & 21).

Maj 2013

I maj 2013 publicerade IASB och FASB sina versioner av ett reviderat gemensamt exposure draft. Dokumenten är med 120 respektive 116 punkter något mer omfattande än sina föregångare och visar likt dem på vissa skillnader. De skillnader som redogörs för nedan är de som inte beror på existerande skillnader i andra standarder mellan US GAAP och IFRS. Exempelvis bortser vi ifrån att IASB kräver att övergångsupplysningar lämnas där tillämpligt enligt IAS 8.

- Leasetagarens möjlighet att omvärdera leasingtillgångar till verkligt värde samt leasetagarens skyldighet att redovisa omvärderingsresultat återfinns endast i IASB:s publikation.
- FASB kräver att räntekostnad och ränteintäkt från leasing ska redovisas som kassaflöde i den löpande verksamheten. IASB tillåter sådan ränta att redovisas som kassaflöde i den löpande verksamheten, investeringsverksamheten samt finansieringsverksamheten.
- Kravet för leasetagare att lämna en löptidsanalys för icke-leasekomponenter i leasingavtal återfinns endast i FASB:s publikation.
- Kravet för leasetagare att lämna upplysningar om avstämning av in-och utgående balans för leasetillgång återfinns endast i IASB:s publikation.
- Möjligheten för privata aktiebolag (leasetagare) att använda en riskfri diskonteringsränta för leaseskuld återfinns endast i FASB:s publikation.
- Möjligheten för privata aktiebolag (leasetagare) att inte lämna upplysningar om avstämning för in-och utgående balans för leasingskuld återfinns endast i FASB:s publikation (Dokument 22 & 23).

Mars 2014

På detta gemensamma möte tog IASB och FASB två skilda beslut vad gäller leasetagarredovisning. FASB fastställde att leasetagare antingen skulle redovisa leasing enligt typ A eller typ B beroende på hur stor del av leasetillgångens kvarvarande livstid som åtnjuts av leasetagaren. IASB fastställde att endast typ A leasing skulle tillåtas i den nya standarden (Dokument 24 & 25).

Juni 2014

På detta gemensamma möte beslutade FASB att mellanhandsleasegivare ska klassificera *subleases* enligt dess underliggande tillgång. IASB beslutade istället att *subleases* ska klassificeras i referens till huvudleasetillgången. På samma möte beslutade FASB att typ A och typ B leasetillgångar och leasingskulder ska redovisas separat från varandra i balansräkningen hos leasetagare med undantaget att detta också kan specificeras i not. IASB beslutade att leasetillgångar och leasingskulder ska redovisas separat i balansräkningen eller skiljas från ägda tillgångar respektive till dessa hörande skulder genom specificering i not. Båda organisationerna röstade också för att behålla de i exposure drafts skilda vägledning om leasingbetalningar i kassaflödesrapporten med skillnaden att IASB inte längre ger vägledning vid typ B leases. IASB beslutade även att leasetagare måste redovisa det totala utflödet av likvida medel hänförligt till leasingskulder utanför kassaflödesrapporten (Dokument 26 & 27).

Juli 2014

Här beslutade FASB att säljaren/leasetagaren inte får redovisa försäljning av en leasetillgång i en sale leaseback-transaktion om leasing avser typ B. IASB beslutade att säljaren/leasetagaren endast får redovisa realisationsvinst som avser nyttjanderätten som överförts till köparen/leasegivaren. FASB beslutade att hela realisationsvinsten ska redovisas hos säljaren/leasetagaren som vilken annan intäkt som helst (Dokument 28 & 29).

Januari 2015

I januari 2015, vid det sista gemensamma mötet IASB och FASB emellan som behandlade leasingstandarden innan FASB och IASB publicerade sina slutgiltiga standarder, tog organisationerna ett flertal US GAAP- och IFRS-unika beslut. IASB beslutade bland annat att slopa sitt IFRS-unika beslut att leasetagare måste lämna upplysningar om avstämning av in- och utgående balans för leasetillgångar. På liknande sätt beslöt FASB att slopa sitt krav för leasetagare att lämna löptidsanalys för icke-leasekomponenter i leasingavtal och även att slopa sitt krav för leasetagare att lämna kvalitativa upplysningar om icke-leasekomponenter i

ett leasingavtal. Resterande unika beslut redogörs för nedan.

IFRS-unika beslut avseende de kvantitativa upplysningar leasetagare måste lämna för rapportperioden innefattade:

- Kostnader för leasetillgångar av lågt värde.
- Justeringar av tillkommande nyttjanderätter.
- Det redovisade värdet för nyttjanderätter vid utgången av rapportperioden per underliggande tillgångsslag.

IASB beslutade att de kvantitativa upplysningarna i första hand skulle redogöras för i tabellformat.

IASB beslutade även att leasetagare skulle redovisa samtliga leasingupplysningar i samma not eller en separat sektion av de finansiella rapporterna.

US GAAP-unika beslut avseende de kvantitativa upplysningar leasetagare måste lämna för rapportperioden innefattade:

- Typ B leaseutgifter.
- Kompletterande ickefinansiell information om uppkomna leasingkulder.
- Ett vägt genomsnitt av återstående leaseperioder.
- Ett vägt genomsnitt av diskonteringsräntan för typ B leases.

FASB beslutade att kvantitativa upplysningar inte behöver redogöras för i tabellformat.

IASB beslutade att förkasta de kvalitativa upplysningskrav för leasetagare som publicerats i exposure draft 2013. FASB beslutade att uppehålla dessa. De innefattar:

- Generell information om leasingavtalen.
- Information om ännu ej påbörjade leasingavtal som skapar signifikanta rättigheter och skyldigheter.
- Information om signifikanta antaganden och bedömningar som gjorts i appliceringen av kraven i leasingstandarden.
- Avtalsvillkor i eventuella sale och leaseback-transaktioner.
- Huruvida val av redovisningspolicy gjorts för undantagen rörande kortsiktiga leasingavtal (Dokument 30 & 31).

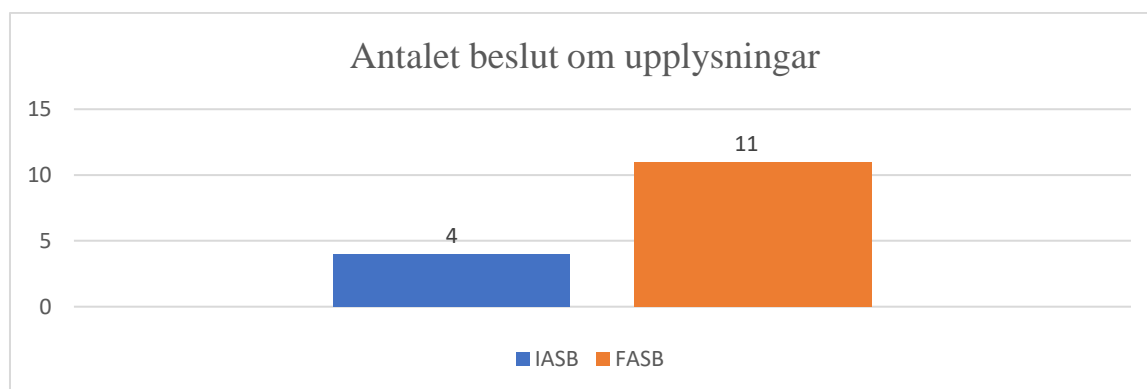
6. Analys

6.1 Centrala områden

I empirin har vi identifierat ett antal centrala områden inom vilka IASB och FASB haft olika synsätt. Några av de skilda beslut organisationerna tagit ser vi dock som insignifikanta för studiens syfte och inriktning. Dessa innefattar dels övergångsbestämmelser från tidigare standarder, dels de redovisningslättnader för privata aktiebolag FASB inbegriper i sitt exposure draft från 2014. Övergångsbestämmelser kommer naturligt skilja sig åt då de tidigare standarderna från IASB och FASB skiljde sig åt. Detta är ju i sig ett bevis på hur redovisningssystemen innan konvergensprojektet varit inkompatibla och kan bidra till diskussionen om de förutsättningar som förelegat för att konvergera regelverken, men det bidrar inte till någon insikt om vilka redovisningsområden IASB och FASB fortsatt inte förmår utveckla gemensamt, vilket denna analys bygger på. De redovisningslättnader FASB publicerar övervägs inte för IFRS då de istället implementeras i IFRS för SME. Därmed representerar dessa beslut inte områden där organisationerna har olika synsätt. Även de beslut FASB tagit som varit typ B-specifika efter mars 2014, bortses ifrån i analysen med anledning av att IASB inte haft anledning att besluta om redovisning av något som de beslutat inte ska implementeras. Resterande områden redogörs för nedan.

6.1.1 Upplysningar

Empirin visar på att FASB ställer större krav på att lämna upplysningar än vad IASB gör. Skillnaden i beslut är här relativt stor, FASB har under processen beslutat om 11 upplysningar utöver de gemensamma och IASB om 4.



Figur 4. Antal beslut om upplysningar.

Det är enligt Nobes (1998) typiskt för A-klasssystem att kräva fler upplysningar. Utan att lägga någon värdering i att de flesta beslut under processen varit gemensamma kan vi här fastställa att IASB åtminstone är närmare ett B-klasssystem än FASB. Nobes hävdar att denna skillnad i stort beror på att finansieringsstrukturerna i de anglosaxiska länderna skiljer sig från de i kontinentala Europa. Den huvudsakliga finansieringen i A-klasssystem är nämligen från externa aktieägare, men i B-klasssystem är det istället banker och i mindre utsträckning myndigheter. Denna skillnad i finansiering står rimligtvis delvis bakom de skilda syftena med redovisningssystem i A- och B-klasssystem då redovisningen anses finnas till för finansiärerna i båda fallen. B-klasssystem har dock ett annat jämställt syfte i det att man redovisar för myndigheterna i skattesyfte, men hit hör inte vad vi kan se någon förklaring till skillnader i upplysningskrav. Resonemanget att mer uttömmande upplysningar krävs på grund av finansieringsstruktur i A-klasssystem kommer ifrån att externa aktieägare saknar viss insyn i företagets verksamhet och finansiella ställning som myndigheter och banker har. Det är alltså möjligt, med Hughes et al (2017) studie i åtanke, att IASB:s lägre krav på att lämna upplysningar beror på finansieringsstrukturerna hos de länder vilka intressenterna som utövar inflytande över organisationen kommer ifrån. Mer konkret, att IASB:s intressenter i Europa inte förlitar sig lika mycket på externa aktieägare för finansiering och därmed ser mindre nytta i att lämna upplysningar i större utsträckning.

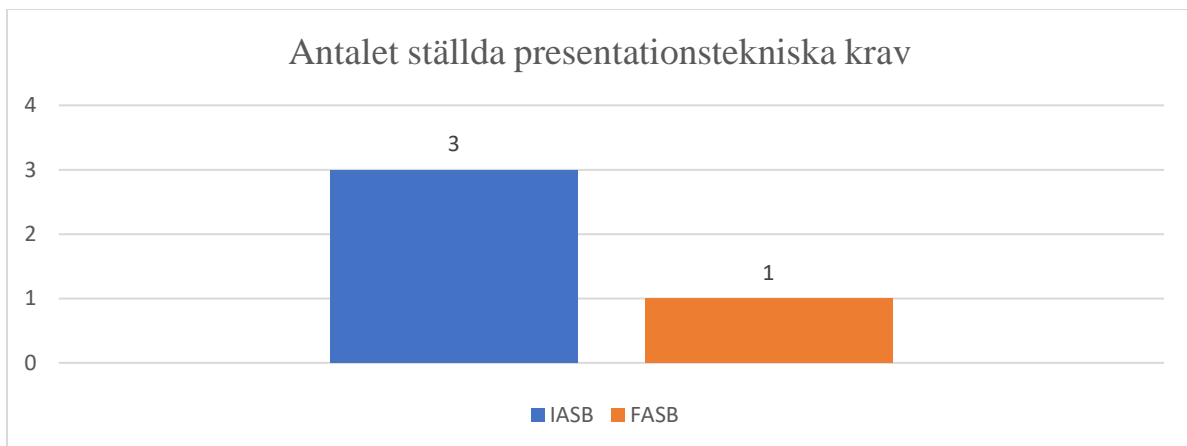
Nobes (2014) hävdar också att det finns en koppling mellan länders rättssystem och upplysningskrav, nämligen att standardsättare i länder med common law-system kräver att upprättare lämnar mer omfattande upplysningar, något som tidigare visats av Jaggi & Low (2000). Kausaliteten i denna kopplingen är dock ganska omstridd, främst av Nobes själv (1998) som belyser att common law-system har en stark koppling till extern aktieägarfinansiering. Faktum är att det enda OECD-landet som inte följer den kopplingen är Nederländerna, vilka har ett codified law-system men stark extern aktieägarfinansiering. Redovisningstraditionen i Nederländerna visar också på att det i alla väsentliga redovisningsaspekter är att anse vara ett A-klasssystem, och därmed ställer de högre upplysningskrav än andra codified law-system (Nobes 1987). Exemplet med Nederländerna kanske är det enda konkreta man kan peka på, men det tyder på att rättssystem inte har lika stor påverkan på upplysningskrav som finansieringsstruktur har.

Påvisat är här att en förklaring till dessa skilda beslut tagna av IASB och FASB är att IASB agerat mer i linje med kontinentaleuropeiska standardsättare, vilka ställer lägre krav på

upplysningar på grund av de europeiska bank-och myndighetscentrerade finansieringsstrukturerna.

6.1.2 Presentation i finansiella rapporter

IASB har under processen ställt fler presentationstekniska krav än FASB, 3 respektive 1. Med presentationstekniska krav menar vi krav på vad och hur någonting ska presenteras i årsredovisningen. Anledningen till att sådana krav skiljer sig åt är rimligtvis att IASB och FASB inte är helt överens om vilken information som måste vara lättillgänglig och tydlig för användarna av den finansiella informationen. Detta bör i sin tur bero på att IASB och FASB bedömer efterfrågan som olik hos deras respektive användare. Att en sådan skillnad i bedömning görs behöver i sin tur inte betyda att användarna av respektive systems årsredovisningar faktiskt har olika informationsbehov, särskilt när skillnaden är så liten som 3 krav mot 1. Ser vi däremot den skillnaden som signifikant och accepterar den data Hughes et al (2017) tagit fram som visar på att europeiska användare utövar störst inflytande över IASB:s utformning av IFRS kan en argumentation föras om de skilda informationsbehoven hos IASB:s och FASB:s intressenter.



Figur 5. Antal ställda presentationstekniska krav.

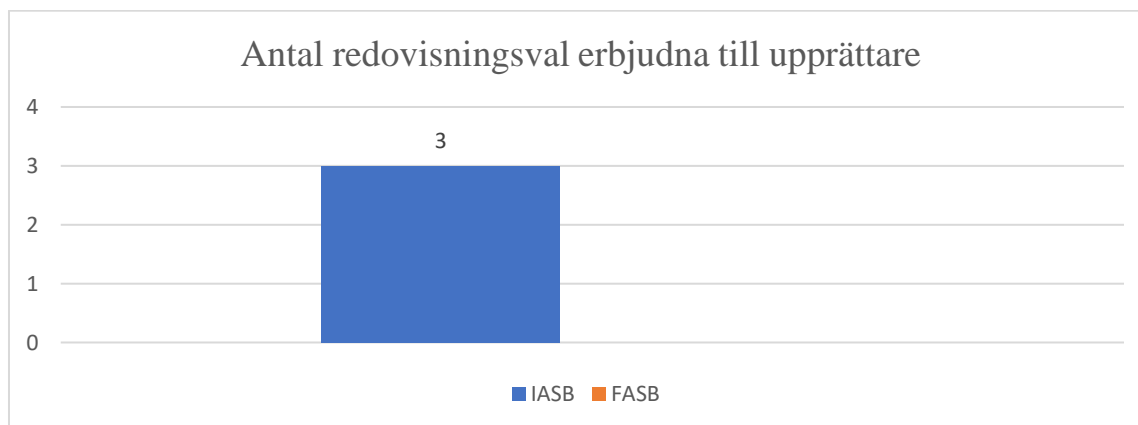
Återigen förs vi in på att redovisningens syfte skiljer sig med anledning av de olika finansieringsstrukturerna i A- och B-klasssystem. Till skillnad från upplysningar som krävs i större utsträckning i A-klasssystem då externa aktieägare har sämre tillgång till information beror skillnaden i presentation rimligtvis snarare på att det är inte är samma information som efterfrågas av exempelvis banker och externa aktieägare. En till faktor som kan vara relevant är att skattemyndigheter i B-klasssystem också är en huvudsaklig användare av finansiell

information. Nobes & Parker (2014) lyfter att vinstbeskattning i B-klasssystem främst görs i juridisk person och att detta alltså inte borde påverka synen på IFRS som i EU bara krävs för koncernredovisning i publika bolag, men trots detta visar Hughes et al (2017) på att myndigheter (av vilken sort framgår ej) utgör en väldigt stor respondentgrupp hos IASB men inte hos FASB. Detta kan vara kopplat till statlig finansiering eller rättssystem, men kan också vara kopplat till skatt i den mån regeringar ser en implementering av IFRS i juridisk person som en möjlighet i framtiden.

Den diskussion som förts ovan ger en möjlig förklaring, utifrån *The 4 deciding factors*, till varför skillnader i presentationskrav mellan organisationerna kan uppstå. Med det sagt är vi osäkra på hur applicerbar den är i detta fall då den bygger på lite data och större antaganden.

6.1.3 Redovisningsval

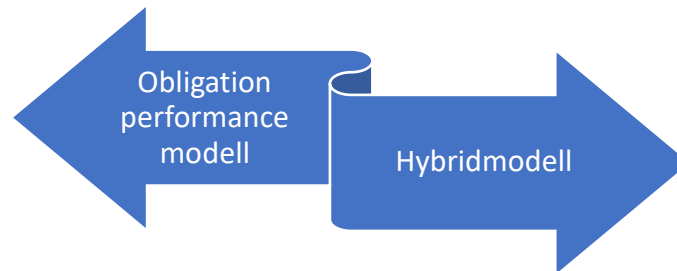
IASB har under processen erbjudit upprättare 3 stycken redovisningsval utöver de gemensamma. FASB har, bortsett från 1 redovisningsval för privata aktiebolag, inte erbjudit något utöver de gemensamma. Redovisningsval anger huruvida upprättare ges olika valmöjligheter vid redovisningens utförande. Enligt Nobes (1983) tillåter B-klasssystem färre undantag när det kommer till värdering enligt anskaffningsvärde än A-klasssystem. Även justering av återanskaffningsvärde tillåts i större utsträckning hos A-klasssystem. Med tanke på den mer liberala synen på värdering hos A-klasssystem kan IASB här närmast jämföras med ett sådant då de erbjuder fler valmöjligheter i sin värdering av leasingtillgångar än vad FASB gör. Större likheter kan här alltså dras mellan IASB och A-klasssystem än FASB och A-klasssystem.



Figur 6. Antal redovisningsval erbjudna till upprättare.

6.1.4 Leasegivarredovisning

FASB har under processen förespråkat en performance obligation-modell vad gäller hur leasegivare ska redovisa sin utleasade tillgång i balansräkningen. IASB har istället förespråkat en hybridmodell i vilken performance obligation och en partiell elimineringsmodell används för olika typer av leaseavtal. Hur en utleasad tillgång redovisas enligt performance obligation och partiell eliminering redogörs för i avsnitt 3.2.



Figur 7. FASB förespråkar en performance obligation-modell medan IASB förespråkar en hybridmodell.

Vad gäller leasegivarredovisning har IASB och FASB gått på samma linje genom hela utformandeprocessen, med detta undantag. Hybridmodellen IASB förespråkade innebar att appliceringen av performance obligation och elimineringsmodellen skulle bero på i vilken utsträckning risken och de ekonomiska fördelarna för den underliggande tillgången fördes över på leasetagaren. I det fall leasegivaren behöll signifikant risk eller signifikanta fördelar skulle performance obligation användas, och annars elimineringsmodellen.

Tydligt här är att FASB förespråkade en metod med vilken en utleasad tillgångs värde, med avdrag för ackumulerade avskrivningar, fortsatt skulle redovisas hos leasegivaren oavsett dennes kontroll över tillgången och huruvida de ekonomiska fördelarna och riskerna förknippade med den underliggande tillgången tillfaller leasegivaren eller inte. I kontrast till IASB:s hybridmodell är detta en mindre konservativ redovisning vad gäller tillgångsvärdering vid leasegivarredovisning. Hybridmodellen tar nämligen hänsyn till kontrollen över tillgången och de ekonomiska fördelarna och riskerna förknippade med densamma, något som enligt både FASB:s och IASB:s definitioner av en tillgång är centralt (FASB, 1985., IASB 2018). Sådan konservatism, eller försiktighet, vid värdering av tillgångar är enligt Nobes (1983) typiskt för B-klasssystem och här kan vi tydligt se att IASB haft en mer konservativ syn än sin amerikanska motpart.

Vad gäller *The 4 deciding factors* ser vi här en betydande koppling till historiska incidenter. A-klasssystem och B-klasssystem har nämligen, som sagt, åtskilda syner på konservatism/försiktighet och Artsberg (2021b) visar på två incidenter som bidragit till denna skillnad. Artsberg menar att borgenärssvindlerierna i Frankrike på 1600-talet låg till grund för världens första redovisningslag och däri vad vi idag kallar för försiktighetsprincipen som bland annat innebär att upprättare inte ska övervärdera tillgångar, vilket här skulle vara fallet vid ett uteslutande användande av performance obligation-modellen om vi ställer det i relation till organisationernas definitioner av en tillgång. I Nordamerika anammade man också försiktighetsprincipen, men börskraschen 1929 gjorde att amerikanerna distanserade sig ifrån den mer konservativa redovisningen. Anledningen till detta var enligt Artsberg att man skyllde börskraschen på just denna sorts redovisning som de facto leder till fördröjd redovisning av vinster och förluster.

IASB har under processen alltså närmast sig leasegivarredovisning mer likt ett B-klasssystem än FASB. Anledningen till att A- och B-klasssystem här skiljer sig är möjligtvis på grund av historiska incidenter som påverkat anglosaxisk och europeisk redovisning på olika sätt vad gäller konservatism och försiktighet.

6.1.5 Leasetagarredovisning

Vad gäller leasetagarredovisning har IASB under processen beslutat att inte tillåta typ B leases. FASB har under processen stått fast vid att tillåta typ A och typ B leases för olika sorters leaseavtal. Se avsnitt 3.3 där dessa förklaras. FASB har under processen även beslutat att hela intäkten vid en sale leaseback-transaktion ska redovisas, medan IASB beslutat att endast den del av intäkten som är hänförlig till tillgångens nyttjanderätt ska redovisas.

Likt leasegivarredovisning är organisationernas skilda preferenser vad gäller intäktsredovisning vid sale leaseback-transaktioner också ett exempel på att IASB är mer konservativa i sin redovisning. Samma argument som i avsnitt 6.1.4 kan alltså föras, vilket visade att försiktighet är typiskt för B-klasssystem och att detta kan hänföras till historiska incidenter, nämligen de franska börssvindlerierna på 1600-talet och den amerikanska börskraschen 1929.

Anledningen till att FASB röstade för en linjär kostnadsföring av kostnaden (typ B) för leasingavtal kan härröras till hur skattesystemet varit en påverkande faktor i redovisningen främst i Kontinentaleuropa. Som nämnt tidigare har B-klasssystem en närmare koppling till beskattning i sin redovisning. Skattesystemets koppling till redovisningen i kontinentaleuropeiska länder har bidragit till att det blivit vanligare med degressiva avskrivningar i skatteminimerande syfte. Det kan ha bidragit till att IASB stått fast vid typ A leases. Det pragmatiska synsättet som anglosaxiska länder haft till avskrivningar kan ses som en bidragande orsak till varför FASB vidhöll en linjär kostnadsföring för operationella leasingavtal. Avskrivningar har historiskt sett för dessa länder varit linjära och synen på degressiv avskrivning har inte setts som rättvis. Det skulle därmed kunna sägas att FASB agerar mer i linje med A-klasssystem och IASB mer i linje med B-klasssystem.

En annan koppling skulle här kunna dras till att A-klasssystem, som representerar länder med *common law*, typiskt sett förespråkar mer uttömmande reglering av specifika situationer. Givet att vi då ser operationella och finansiella leasingavtal som två olika ekonomiska fenomen är det kanske inte konstigt att FASB förespråkar två olika redovisningsmetoder. Detta skulle betyda att IASB är närmare ett B-klasssystem och alltså kunna förklaras med att deras europeiska intressenter representerar länder i vilka *codified Roman law* dominerar. Kopplingen till rättssystem ser vi dock som svag då den utgår ifrån att europeisk lagstiftningstradition haft sådan påverkan på de europeiska intressenterna, vilka utövar inflytande över IASB, att dessa förväntar sig att IASB inte ska tillhandahålla uttömmande vägledning vid specifika situationer även om dessa har olika ekonomisk innebörd.

Skattesystemen och deras koppling, eller brist på koppling, till redovisningsstandarder bedömer vi följaktligen som den huvudsakligen påverkande faktorn till att FASB tillåter typ B leasetagarredovisning men inte IASB. Det ska sägas att kopplingen här inte har att göra med att europeiska företag beskattas på koncernnivå och därmed efter det resultat som måste redovisas enligt IFRS. Detta är nämligen inte fallet. Snarare grundas det i att den historiska kopplingen mellan redovisning och skattesystem har skapat olika inställningar till degressiva och linjära avskrivningar i kontinentaleuropeiska och anglosaxiska länder.

7. Slutsatser

Empirin och efterföljande analys har visat att IASB i stort, i de områden de varit oense med FASB, tagit beslut som varit mer i linje med redovisningstradition i B-klasssystem, alltså den kontinentaleuropeiska redovisningstraditionen. Undantaget är avsnitt 6.1.3 Redovisningsval, där analysen snarare visar att IASB hållit mer på den angloamerikanska redovisningstraditionen än sin amerikanska motsvarighet. Detta är inte i absoluta termer utan i relation till FASB. Det är fortfarande mycket möjligt att IASB är att anse vara ett A-klasssystem i absoluta termer som Nobes (1998) framhäver och någon absolut klassificering av IASB har av oss inte försökts.

Vad gäller *The 4 deciding factors* ser vi finansieringsstrukturer i de olika redovisningssystemen som den kanske största bidragande faktorn till de åtskilda beslut organisationerna tagit i denna utformandeprocess. Detta är som mest tydligt i beslutsfattningen om upplysningar, vilket varit det område där organisationerna varit som mest oense, men även de formkrav som ställs i upprättandet av finansiella rapporter kan ses ha en direkt koppling till de olika finansieringsstrukturerna i A- och B-klasssystem. En tydlig koppling har också identifierats mellan historiska incidenter och de beslut organisationerna tagit avseende försiktighet i både tillgångsvärdering och intäktsredovisning. Den amerikanska distanseringen till försiktighetsprincipen efter börskraschen 1929 speglas i FASB:s, i relation till IASB, mer liberala beslut rörande tillgångsvärdering och intäktsredovisning. Även de skilda skattesystem i Europa och USA har vi sett ha en koppling till redovisningspreferenser rörande avskrivningar, eller kostnadsföring över tid. En svagare koppling har kunnat dras till rättssystem, men någon vidare slutsats om dess faktiska påverkan på beslutsprocessen är svår motiverad.

Vad vi kunnat fastställa är att IASB varit influerade av kontinentaleuropeisk redovisningstradition. Det är utifrån denna studie omöjligt att avgöra i vilken utsträckning, men det framgår tydligt att en sådan influens finns och att den haft en påverkan på konvergensprojektet, åtminstone i delprojektet leasing. Vidare har vi kommit fram till att de aspekter av de skilda traditionerna som haft störst påverkan på organisationernas oenigheter i denna del av konvergensprojektet är Kontinentaleuropas och de angloamerikanska ländernas olika finansieringsstrukturer och historiska incidenter. Detta är de orsakerna till konvergensprojektets misslyckande vi kunnat identifiera.

8. Diskussion

Det var både väntat och oväntat att IASB hade influenser av kontinentaleuropeisk redovisningstradition. Ser man till hur Nobes (1998, 2008) klassificerade organisationen och dess standarder är det relativt unikt och oväntat att de skulle likna ett B-klasssystem. Utgår man istället från Hughes et al (2017) är det inte överraskande att kontinentaleuropeiska influenser existerar hos IASB. Däremot kom det som en överraskning för oss hur stor påverkan historiska incidenter haft på de olika organisationerna och deras synsätt till hur redovisning ska utformas. Det ska sägas att innan empiri och analys framställdes gick tankegångar från vår sida att rättssystem skulle ha varit den faktor som haft störst påverkan till konvergensprojektets misslyckande. Dessa tankegångar har sitt ursprung i att vi på förhand tänkte oss en stark koppling mellan utformning av redovisningsstandarder och rättssystem. Vi tänkte att utformningen av båda två följer en liknande process och kommer på så vis vara en avgörande faktor som ligger till grund för besluten som tas.

Det ska även förtydligas att trots att IASB haft influenser från B-klasssystem kan de fortfarande ses som en standardsättare som tillhör A-klasssystem. Studien är utformad i relation till FASB där skillnader mellan organisationerna kunde påvisas och där det visade sig att IASB varit mer influerat av redovisningspreferenser typiska för B-klasssystem än FASB varit.

Vi har med denna studie kunnat fastställa att kontinentaleuropeiskt betingade redovisningspreferenser hos IASB i relation till FASB:s angloamerikanskt betingade redovisningspreferenser är en möjlig förklaring till konvergensprojektets misslyckande. Med tidigare forskning i åtanke (Hashim et al, 2014., Baudot, 2014) är det rimligt att anta att en sådan förklaring endast ger en del av hela bilden. Vikten i en sådan upptäckt ligger således inte i att det övergripande problemet med att konvergera US GAAP och IFRS är löst utan snarare i att det visar på ett område som bör tas i åtanke vid vidare forskning i konvergensprojektet. Det ska nämnas att slutsatserna som dras endast med försiktighet bör appliceras på konvergensprojektet i sin helhet eftersom studien bara undersökt leasing. Det är inte omöjligt att liknande tendenser och influenser påverkat andra delprojekt inom konvergensprojektet och således konvergensprojektet i stort, men vi kan inte empiriskt fastställa att så är fallet. Fortsatt forskning på dessa områden får avgöra om det är överensstämmande. Det hade framför allt varit givande att då undersöka de tre andra Big-4 målen där man inte lyckades uppnå konvergens. Utifrån studier av dessa kan man få en helhetsbild som bättre beskriver konvergensprojektets misslyckande och rollen som nationellt

betingade redovisningspreferenser spelat. Det skulle även ge en bättre riktlinje till om man kan förkasta eller vidhålla idén att IASB har kontinentaleuropeiskt betingade redovisningspreferenser, vilket får anses vara väldigt viktigt då det sätter ramen för vilka förutsättningar som måste överbryggas innan en konvergens mellan US GAAP och IFRS kan ses som realistisk.

En annan aspekt för vidare forskning skulle vara att undersöka organisationernas redovisningspreferenser utifrån kulturella skillnader mellan angloamerikanska och kontinentaleuropeiska länder. Där skulle teorier från Hofstede (1984) och Gray (1988) vara intressanta att undersöka. Hofstede (1984) delade in kulturen i 4 mått på samhällsvärde. Utifrån dessa kan sedan länder klassas och vidare grupperas ihop. Gray (1988) utvecklade denna teori med en ny definiering av kultur som relaterade till Hofstedes. Han visar på att de anglosaxiska länderna och de kontinentaleuropeiska länderna har från varandra skilda kulturer men är relativt homogena inom sin klassificering som anglosaxiska och kontinentaleuropeiska. Dessa kulturella aspekter kan man sedan applicera på IASB och FASB. Det skulle kunna ge ytterligare insikt i huruvida IASB agerar likt ett B-klasssystem i relation till FASB och en dimension till studien som möjligtvis skulle kunna ge en annan syn på varför IASB och FASB gick skilda vägar.

Hade vi närmat oss denna studie annorlunda hade vi velat utföra intervjuer med personer som varit med under dessa möten organisationerna haft med varandra. Dessa hade med fördel varit intervjuer med ledamöter från båda organisationerna där vi mer djupgående kunnat få en förståelse för processen kring mötena och de diskussioner inom och mellan organisationerna som föranlett de beslut som sedan tagits. På så vis hade vi med större säkerhet kunnat pricka in precis vad de olika redovisningspreferenserna inom organisationerna omfattat. Det hade kunnat ge insyn i vilka de viktigaste faktorerna varit för de olika organisationerna i deras beslutsfattande och möjligtvis avgöra vad det är som påverkat dessa. Det hade även kunnat styrka eller till viss del förkasta våra slutsatser, varför det hade varit ett relativt centralt tillskott till studien. Nu genomförd får vi lämna detta tillvägagångssätt till framtida forskning och hoppas på att ytterligare kunskap om organisationernas redovisningspreferenser kan nås.

Referenslista

Artsberg, K. (2021a). Uppsatsens struktur 1, powerpoint-presentation, FEKH69, LUSEM Lund, 30 mars 2021

Artsberg, K. (2021b). Föreläsning 9: Redovisningens reglering och internationalisering, powerpoint-presentation, FEKH60, LUSEM Lund, 9 februari 2021

Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors, *Accounting and Business Research, Forthcoming*, Tillgänglig online: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=929561 [Hämtad 21 april 2021]

Baudot, L. (2014). GAAP convergence or convergence Gap: Unfolding ten years of accounting change, *Accounting Auditing & Accountability Journal*, [e-journal] vol. 27, no. 6, pp. 956-994, Tillgänglig via: LUSEM Library website: <http://www.lusem.lu.se/library> [Hämtad 21 april 2021]

Bryman, A. & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska Forskningsmetoder*, Stockholm: Liber AB

Bushee, B., & Leuz, C. (2005). Economic consequences of SEC disclosure regulation: evidence from the OTC bulletin board, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 39, no. 2, pp. 233-264, Tillgänglig via: LUSEM Library website: <http://www.lusem.lu.se/library> [Hämtad 21 april 2021]

Burke, L. (2019). Why haven't U.S. GAAP and IFRS on insurance contracts converged? Evidence from an unsuccessful joint project, *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, [e-journal] vol. 15, no. 2, pp. 131-144, Tillgänglig via: LUSEM Library website: <http://www.lusem.lu.se/library> [Hämtad 21 april 2021]

Chand, P., & White, M. (2007). A critique of the influence of globalization and convergence of accounting standards in Fiji, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 18, no. 5, pp. 605-622, Tillgänglig via: LUSEM Library website: <http://www.lusem.lu.se/library> [Hämtad 21 april 2021]

Choi, F.D.S., & Meek, G.K. (2008). *International Accounting*, Upper Saddle River: Prentice-Hall

De Luca, F., & Prather-Kinsey, J. (2018). Legitimacy theory may explain the failure of global adoption of IFRS: the case of Europe and the U.S., *Journal of Management and Governance*, [e-journal] vol. 22, no. 3, pp. 501-534, Tillgänglig via: LUSEM Library website:

<http://www.lusem.lu.se/library> [Hämtad 21 april 2021]

Financial Accounting Standards Board. (1985). *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6*, Tillgänglig online:

https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220132831&acceptedDisclaimer=true [Hämtad 17 maj 2021]

Financial Accounting Standards Board. (2002). *Memorandum of Understanding: “The Norwalk Agreement”* [pdf], Tillgänglig online: <https://www.fasb.org/news/memorandum.pdf> [Hämtad 21 april 2021]

Financial Accounting Standards Board. (2006). *A Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP—2006-2008: Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB*, Tillgänglig online:

https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1176156245558 [Hämtad 21 april 2021]

Financial Accounting Standards Board. (2008). *Completing the February 2006 Memorandum of Understanding: A progress report and timetable for completion* [pdf], Tillgänglig online:

https://www.fasb.org/intl/MOU_09-11-08.pdf [Hämtad 26 april 2021]

Financial Accounting Standards Board. (2011). *Progress report on IASB-FASB convergence work* [pdf], Tillgänglig online:

<https://www.fasb.org/resources/ccurl/601/525/April%202011%20progress%20report%20final.pdf> [Hämtad 26 april 2021]

Financial Accounting Standards Board. (2014). *IASB and FASB Issues Converged Standard on Revenue Recognition*, Tillgänglig online:

https://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent_C/NewsPage&cid=1176164075286 [Hämtad 26 april 2021]

Gray, S.J. (1988). Towards a Theory of Cultural on the Development of Accounting Influence Systems Internationally. *Abacus*. vol. 24 no. 1, pp. 1-15, Tillgänglig via: LUSEM Library website: <http://www.lusem.lu.se/library> [Hämtad 19 maj 2021]

Hashim, N., Li, W., & O'Hanlon (2016). Expected-loss-based Accounting for Impairment of Financial Instruments: The FASB och IASB Proposals 2009-2016, *Accounting in Europe*, [e-journal] vol. 13, no. 2, pp. 229-267, Tillgänglig via: LUSEM Library website: <http://www.lusem.lu.se/library> [Hämtad 21 april 2021]

Hofstede, G. (1984). Cultural dimensions in management and planning. *Asia Pacific Journal of Management*, vol. 1, no. 2, pp. 81-99. Tillgänglig via: LUSEM Library website: <http://www.lusem.lu.se/library> [Hämtad 19 maj 2021]

Hughes, S., Larsson, R., Sander, J., & Xiques, G. (2017). Difficulties converging US GAAP and IFRS through joint projects: The case of business combinations, *Advances in Accounting*, [e-journal] vol. 39, pp. 1-20, Tillgänglig via: LUSEM Library website: <http://www.lusem.lu.se/library> [Hämtad 21 april 2021]

International Accounting Standards Board. (2001). Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements [pdf], Tillgänglig online: <http://ifrs.skr.jp/framework.pdf> [Hämtad 26 april 2021]

International Accounting Standards Board. (2009a). Discussion Paper Leases: Preliminary Views [pdf], Tillgänglig online: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/discussion-papers/english/2009/dp-leases-preliminary-views-.pdf?fbclid=IwAR3yY0xyVgmlSv6ct7OxySNzcJJ_HPbdiTLjtuuAlcWvDIVP49S_nN8Lhz8 [Hämtad 24 maj 2021]

International Accounting Standards Board. (2009b). FASB and IASB Reaffirm Commitment to Memorandum of Understanding: A Joint Statement of the FASB and IASB [pdf],

Tillgänglig online: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/around-the-world/mous/iasb-fasb-statement-2009.pdf?la=en&hash=3315F33A262F8E8E7406C87EDD40E269BD34CB23>

[Hämtad 26 april 2021]

International Accounting Standards Board. (2018). Conceptual Framework for Financial Reporting, Tillgänglig online: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/#about> [Hämtad 17 maj 2021]

Jaggi, B., & Low, P.Y. (2000). Impact of culture, market forces, and legal system on financial disclosures, *International journal of Accounting*, vol. 35, no. 4, pp. 495-519, Tillgänglig via: LUSEM Library website: <http://www.lusem.lu.se/library> [Hämtad 21 april 2021]

Kaya, D., & Phillhofer, J. (2013). Potential Adoption of IFRS by the United States: A Critical View, *Accounting Horizons*, [e-journal] vol. 27, no. 2, pp. 271-299, Tillgänglig via: LUSEM Library website: <http://www.lusem.lu.se/library> [Hämtad 21 april 2021]

La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F., Shleifer, A., & Vishny, R.W. (1997). Legal determinants of external finance, *Journal of Political Economy*, vol. 106, no. 6, pp. 1113-55, Tillgänglig via: LUSEM Library website: <http://www.lusem.lu.se/library> [Hämtad 21 april 2021]

La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F., Shleifer, A., & Vishny, R.W. (1998). Law and finance, *Journal of Political Economy*, vol. 106, no. 6, pp. 1113-1155, Tillgänglig via: LUSEM Library website: <http://www.lusem.lu.se/library> [Hämtad 21 april 2021]

Lindahl, F., & Schadéwitz, H. (2013). Are legal families related to financial reporting quality?, *Abacus*, vol. 49, no. 2, pp. 242-267, Tillgänglig via: LUSEM Library website: <http://www.lusem.lu.se/library> [Hämtad 21 april 2021]

Nobes, C. (1983). A Judgemental International Classification of Financial Reporting Practices, *Journal of Business Finance & Accounting*, vol. 10, no. 1, pp. 1-19, Tillgänglig via: LUSEM Library website: <http://www.lusem.lu.se/library> [Hämtad 17 maj 2021]

Nobes, C. (1998). Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting, *Abacus*, vol. 34, no. 2, pp. 162-187, Tillgänglig via: LUSEM Library website: <http://www.lusem.lu.se/library> [Hämtad 17 maj 2021]

Nobes, C. (2008). Accounting Classification in the IFRS Era. *Australian Accounting Review*, vol. 18, no. 3, pp. 191-198, Tillgänglig via: LUSEM Library website: <http://www.lusem.lu.se/library> [Hämtad 11 maj 2021]

Nobes, C., & Parker, R. (2016). *Comparative International Accounting*, Harlow: Pearson Education Limited

Radebaugh, L., Gray, S., & Black, E.L. (2006). *International Accounting and Multinational Enterprises*, New York: Wiley

Securities and Exchange Commission. (2009). Commission Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards [pdf], Tillgänglig online: <https://www.sec.gov/rules/other/2010/33-9109.pdf> [Hämtad 26 april 2021]

Securities and Exchange Commission. (2012). Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers [pdf], Tillgänglig online: <https://www.sec.gov/spotlight/globalaccountingstandards/globalaccountingstandards.pdf> [Hämtad 26 april 2021]

Selling, T. (2013). Bumps in the Road to IFRS Adoption: Is a U-Turn Possible?, *Accounting Horizons*, [e-journal] vol. 27, no. 1, pp. 155-167, Tillgänglig via: LUSEM Library website: <http://www.lusem.lu.se/library> [Hämtad 21 april 2021]

Wang, C. (2014). Accounting Standards Harmonization and Financial Statement Comparability: Evidence from Transnational Information Transfer, *Journal of Accounting Research*, vol. 52, no. 4, pp. 955-992, Tillgänglig via: LUSEM Library website: <http://www.lusem.lu.se/library> [Hämtad 21 april 2021]

Zysman, J. (1983). *Governments, Markets and Growth: Financial Systems and the Politics of Industrial Change*, Ithaca: Cornell University Press

Dokument i empirin

(1) Financial Accounting Standards Board. (2010). Minutes of the March 22, 2010 Board Meeting: Leases, Tillgänglig online:

https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1176156818217

[Hämtad 21 april 2021]

(2) Financial Accounting Standards Board. (2010). Minutes of the March 23, 2010 Board Meeting: Leases, Tillgänglig online:

https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1176156818188

[Hämtad 21 april 2021]

(3) International Accounting Standards Board. (2010). IASB Update: March 2010, Tillgänglig online:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/updates/iasb/2010/iasbupdatemarch2010forweb.pdf>

[Hämtad 21 april 2021]

(4) International Accounting Standards Board. (2010). IASB Update: March 2010 meeting supplement, Tillgänglig online:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/updates/iasb/2010/iasbupdatesupplementmarch2010.pdf>

[Hämtad 21 april 2021]

(5) Financial Accounting Standards Board. (2010). Minutes of the May 18, 2010, Board Meeting: Leases, Tillgänglig online:

https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1176156924041

[Hämtad 21 april 2021]

(6) Financial Accounting Standards Board. (2010). Minutes of the May 19, 2010, Board Meeting: Leases, Tillgänglig online:

https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1176156924070

[Hämtad 21 april 2021]

(7) International Accounting Standards Board. (2010). IASB Update: May 2010, Tillgänglig online: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/updates/iasb/2010/iasbupdatemay.pdf>
[Hämtad 21 april 2021]

(8) Financial Accounting Standards Board. (2010). Exposure Draft: August 17, 2010, Tillgänglig online:
https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176157191432&acceptedDisclaimer=true&fbclid=IwAR37EoICCuL9rkks2qcNzLhvIaUzV-uToFIPXEVRyMDbzCU1DQWycVo9iSo
[Hämtad 21 april 2021]

(9) International Accounting Standards Board. (2010). Exposure Draft: August 2010, Tillgänglig online: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/leases/exposure-draft/published-documents/ed-leases-august-2010.pdf?fbclid=IwAR1iwA7Jj4kXWlkyEk-RiJpt9rgj0uk7CL-8HH4mlzKvsa8ujRrxMdPL1Zg>
[Hämtad 21 april 2021]

(10) Financial Accounting Standards Board. (2011). Minutes of June 1, 2011, Joint Board Meeting, Tillgänglig online:
https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1176158586430
[Hämtad 21 april 2021]

(11) International Accounting Standards Board. (2011). IASB Update: 31 May - 2 June 2011, Tillgänglig online:
<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/updates/iasb/2011/iasbupdate31mayto3june2011.pdf>
[Hämtad 21 april 2021]

(12) Financial Accounting Standards Board. (2011). Minutes of July 20, 2011, Joint Board Meeting, Tillgänglig online:
https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1176158775223
[Hämtad 21 april 2021]

(13) Financial Accounting Standards Board. (2011). Minutes of July 21, 2011, Joint Board Meeting, Tillgänglig online:

https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1176158782947

[Hämtad 21 april 2021]

(14) International Accounting Standards Board. (2011). IASB Update: July 2011, Tillgänglig online: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/updates/iasb/2011/iasbupdatejuly2011.pdf>

[Hämtad 21 april 2021]

(15) Financial Accounting Standards Board. (2011). Minutes of September 19, 2011, Joint Board Meeting, Tillgänglig online:

https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1176158954563

[Hämtad 21 april 2021]

(16) Financial Accounting Standards Board. (2011). Minutes of September 21, 2011, Joint Board Meeting, Tillgänglig online:

https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1176158954594

[Hämtad 21 april 2021]

(17) International Accounting Standards Board. (2011). IASB Update: September 2011, Tillgänglig online:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/updates/iasb/2011/iasbupdatesept2011.pdf>

[Hämtad 21 april 2021]

(18) Financial Accounting Standards Board. (2011). Minutes of November 16, 2011, Joint Board Meeting, Tillgänglig online:

https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1176159395851

[Hämtad 21 april 2021]

(19) International Accounting Standards Board. (2011). IASB Update: 1 November 2011, Tillgänglig online:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/updates/iasb/2011/iasbupdate1nov2011.pdf>

[Hämtad 21 april 2021]

(20) Financial Accounting Standards Board. (2013). Minutes of February 20, 2013, Joint Board Meeting, Tillgänglig online:

https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1176160978972

[Hämtad 21 april 2021]

(21) International Accounting Standards Board. (2013). IASB Update: February 2013,

Tillgänglig online: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/updates/iasb/2013/iasb-update-feb-2013.pdf>

[Hämtad 21 april 2021]

(22) Financial Accounting Standards Board. (2013). Exposure Draft: May 16, 2013,

Tillgänglig online:

https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176162613656&acceptedDisclaimer=true&fbclid=IwAR180mfXzOUE9OHIS9pWCyH9qKV4cjKN-ItJOr8FJXwXoP0Lrpb2SEJc_h0

[Hämtad 21 april 2021]

(23) International Accounting Standards Board. (2013). Exposure Draft: May 2013,

Tillgänglig online: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/leases/revise-ed/published-documents/ed-leases-may-2013.pdf?fbclid=IwAR0G3kf2C3xz451G4NMyHQdxjMvar9cDK6svyU22ZFzshlBHsLhLEeCgXS8>

[Hämtad 21 april 2021]

(24) Financial Accounting Standards Board. (2014). Minutes of March 18, 2014, and March 19, 2014, Joint Board Meetings, Tillgänglig online:

https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1176163925629

[Hämtad 21 april 2021]

(25) International Accounting Standards Board. (2014). IASB Update: March 2014,

Tillgänglig online: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/updates/iasb/2014/iasb-update-march-2014.pdf>

[Hämtad 21 april 2021]

(26) Financial Accounting Standards Board. (2014). Minutes of June 18, 2014, Joint Board Meeting, Tillgänglig online:

https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1176164154544

[Hämtad 21 april 2021]

(27) International Accounting Standards Board. (2014). IASB Update: June 2014, Tillgänglig online: [https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/updates/iasb/2014/iasb-update-june-](https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/updates/iasb/2014/iasb-update-june-2014.pdf)

[2014.pdf](https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/updates/iasb/2014/iasb-update-june-2014.pdf) [Hämtad 21 april 2021]

(28) Financial Accounting Standards Board. (2014). Minutes of July 23, 2014, Joint Board Meeting, Tillgänglig online:

https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1176164245545

[Hämtad 21 april 2021]

(29) International Accounting Standards Board. (2014). IASB Update: July 2014, Tillgänglig online: [https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/updates/iasb/2014/iasb-update-july-](https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/updates/iasb/2014/iasb-update-july-2014.pdf)

[2014.pdf](https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/updates/iasb/2014/iasb-update-july-2014.pdf) [Hämtad 21 april 2021]

(30) Financial Accounting Standards Board. (2015). Minutes of January 21, 2015 Joint Board Meeting, Tillgänglig online:

https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1176164743970

[Hämtad 21 april 2021]

(31) International Accounting Standards Board. (2015). IASB Update: January 2015,

Tillgänglig online: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/updates/iasb/2015/iasb-update-january-2015.pdf>

[Hämtad 21 april 2021]