



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Harmoniseringsarbetet mellan IASB och FASB

Med fokus på intäktsredovisning

Magisteruppsats i Företagsekonomi

Externredovisning & Företagsanalys

Vårterminen 2005

Handledare: Gunnar Rimmel

Författare: Anna Brandqvist 71

Eva Johansson 81

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Externredovisning och Företagsanalys, Magisteruppsats, Vårterminen 2005

Författare: Anna Brandqvist och Eva Johansson

Handledare: Gunnar Rimmel

Titel: Harmoniseringsarbetet mellan IASB och FASB; med fokus på intäktsredovisning

Bakgrund: IASB och FASB är två stora standardsättare som inriktar sig till olika länder. FASB inriktar sig till företag på den amerikanska markanden samt till alla företag på den amerikanska börsen. Även andra företag får använda sig av FASB:s standarder. IASB sköter standardsättningen för länder som är med i Europa men även andra länder får, om de vill, använda sig av deras standarder. Det har under många år varit en efterfrågan på en harmonisering av regelverk och ett antal försök har gjorts för att uppnå detta. 2001 fick IASB en förfrågan från många länder om att de skulle arbeta fram ett gemensamt regelverk. IASB vände sig till FASB med en förfrågan om ett samarbete. Detta var starten till det som benämns konvergeringen mellan IASB och FASB.

Problemformuleringen och syfte: Kommer IASB och FASB att kunna enas om en gemensam standard för intäktsredovisning? För att besvara huvudfrågan delade vi upp den i tre kategorier: IASB:s och FASB:s definitioner på intäkter och IASB:s och FASB:s oberoende. Syftet med uppsatsen är att visa hur IASB och FASB arbetar för att nå fram till en harmonisering inom intäktsredovisningen. För att kunna besvara problemfrågan gjordes en textanalys där samtliga mötesprotokoll från IASB:s och FASB:s möten användes för att åskådliggöra hur de tänker och hur de diskuterar runt problemfrågan. Det är mötesprotokoll från år 2002 och framåt som används. Detta för att kunna ge en tydlig bild av hur diskussionerna går.

Teoretiska referensramen: Förklarar utförligt hur FASB är uppbyggt och hur de arbetar fram standarder. Även IASB behandlas på samma vis. Vidare förklaras varför behovet av en harmonisering uppkom och hur detta ledde fram till att IASB och FASB inledde sitt samarbete. Det ges även en förklaring till varför intäktsredovisningsfrågan är en viktig fråga och bakgrund till denna.

Empiri: I detta kapitel redogörs för och sammanställs mötesprotokollen från IASB och FASB. Empirin är uppdelad i olika diskussionsområden där respektive organs diskussioner går att följa och där meningsskiljaktigheterna är påvisade.

Analys: Här förs en diskussion om det går att anse att FASB och IASB är två oberoende organ och om de har en öppen diskussion. Vidare analyseras de olika diskussionsområdena från empirin på så sätt att skillnader och likheter lyfts fram och att tänkbara förklaringar ges till deras ståndpunkter.

Slutsats och slutdiskussion: Det kommer att bli svårt för IASB och FASB att enas om en gemensam standard runt intäktsredovisningen. Denna slutsats underbyggs med ett flertal argument. I slutdiskussionen förs en diskussion om en tänkbar lösning på problemet och varför de inte enats i dagsläget.

Innehållsförteckning

Förkortningslista.....	1
1 Inledning.....	2
1.1 Bakgrund.....	2
1.2 Problemformulering.....	3
1.3 Syfte.....	4
1.4 Studiens bidrag.....	4
2 Metod.....	5
2.1 Kvalitativ och kvantitativ.....	5
2.2 Textanalys.....	6
2.3 Tillvägagångssätt.....	6
2.4 Källkritik.....	7
2.5 Reliabilitet och validitet.....	8
3 Teoretisk referensram.....	10
3.1 <i>Financial Accounting Standards Board</i>	10
3.1.1 Strukturen i USA:s redovisningsnormgivning.....	10
3.1.2 Hur ärenden kommer upp på FASB:s agenda.....	11
3.1.3 FASB:s arbetsuppgifter.....	12
3.2 <i>International Accounting Standards Board</i>	14
3.2.1 IASB:s organisation.....	16
3.2.2 IASB:s arbetsuppgifter.....	17
3.3 <i>Harmonisering av regelverk</i>	17
3.3.1 Historik runt harmonisering.....	17
3.3.2 Användningen av ett gemensamt regelverk.....	18
3.4 <i>Konvergeringen mellan IASB och FASB</i>	19
3.4.1 Arbetsgången med konvergeringen.....	20
3.4.2 Andra faktorer som påverkar intäktsredovisningen.....	22
4 Empiri.....	23
4.1 <i>Genomgång av respektive organs regelverk och definitioner</i>	23
4.2 <i>IASB:s och FASB:s arbetskriterier och mätkriterier för intäkter</i>	25
4.3 <i>Problematiken runt de fyra synsätten</i>	26
4.4 <i>Verkligt värde</i>	27
5 Analys.....	30
5.1 <i>FASB:s och IASB:s oberoende</i>	30
5.2 <i>Intäktsredovisning</i>	31
5.2.1 Definitioner och de fyra synsätten.....	31
5.2.2 IASB:s och FASB:s arbetskriterier och mätkriterier för intäkter.....	32
5.2.3 Verkligt värde.....	32
6 Slutsatser.....	33
Källförteckning.....	35

Förkortningslista

AICPA – Committee on Accounting Procedure of the American Institute of Certified Public Accountants

ED – Exposure Draft

EITF – Emerging Issues Task Force

FAF – Financial Accounting Foundation

FASAC – Financial Accounting Standards Advisory Council

FASB – Financial Accounting Standards Board

GAAP – General Accepted Accounting Principles

GASB – Governmental Accounting Standards Board

IASB – International Accounting Standards Board

IASC – International Accounting Standards Committee

IASCF - International Accounting Standards Committee Foundation

IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee

IFRS – International Financial Reporting Standard

SAC – Standards Advisory Council

SEC – Securities and Exchange Commission

1 Inledning

I detta kapitel ger vi bakgrundsinformation samt presenterar de berörda områdena. Detta mynnar ut i problemformulering och syfte.

1.1 Bakgrund

Sedan 1973 har Financial Accounting Standards Board (FASB) varit den organisation inom den privata sektorn som ger ut standarder för finansiell redovisning och rapportering. FASB sköter standardsättningen för främst amerikanska bolag men det är även fritt för andra länder att använda standarderna som kallas för U.S. Generally Accepted Accounting Principles (U.S.GAAP).¹ FASB består av en styrelse och medarbetare. Styrelsen är utsedd av Financial Accounting Foundation (FAF), de sköter även fonderingen och tillsynen av FASB. FAF bildades 1972 och är en oberoende organisation bestående av olika medlemsorganisationer.² Normgivningen är av väsenlighet för att intressenter ska kunna ha förtroende för finansiell information samt att den ska vara transparent och jämförbar. FASB:s syfte är att etablera och förbättra standarder för finansiell redovisning och rapportering. FASB utvecklar både breda redovisningskoncept och standarder, de handleder också implementeringen av standarder. Då FASB:s agerande har en stor inverkan på många inom redovisnings- och tillsynsområdet i USA är det av vikt att de har en öppen process för standardsättningen. Detta för att inte gynna någon part framför någon annan när det gäller den finansiella rapporteringen. FASB anser att det breda allmänintresset bäst tillgodoses genom en neutral standardsättning. Intresserade ska ha möjlighet att lyssna på och komma med egna inlägg efter debatten. Detta kan de göra på FASB:s webbsida. FASB vänder sig till olika organisationer, bland annat IASB, för att få råd och information om olika frågor.³

International Accounting Standards Board (IASB) ingår i en organisation som sköter standardsättningen ibland annat Europa. IASB:s funktion är att ha hand om standardsättningen av nya internationella redovisningsrekommendationer. Länder som är med i EU ska följa IASB:s standarder som heter International Financial Reporting Standards (IFRS) i sin koncernredovisning. Det är fritt val för vissa andra länder att använda sig av IFRS i sin redovisning.⁴ IASB består av en styrelse samt medarbetare. Styrelsen är tillsatt av International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), detta är organisationens huvudorgan. Förutom att IASCF har hand om tillsättningen av IASB:s styrelse sköter de fonderingen och tillsynen av IASB. IASCF hette tidigare IASC och det var IASC som skötte standardsättningen fram till 2001.⁵ Dessa globala redovisningsstandarder ska hålla en hög nivå, vara lättförståeliga och underlätta när investerare på kapitalmarknaden vill jämföra den finansiella informationen. Ytterligare en viktig uppgift som IASB har, är att efter ett möte, lämna ut ett Exposure Draft (ED). Ett ED ska bland annat innehålla bakgrund, förklaring till styrelsens ståndpunkter och meningsskiljaktigheter i den behandlade frågan. ED:et är en

¹ www.fasb.org/faf/, 2005-04-07

² www.fasb.org/annualreport/FAF2004AR.pdf, 2005-06-07

³ www.fasb.org/faf/, 2005-04-07

⁴ www.iasplus.com/restruct/whatis.htm, 2005-04-14

⁵ www.iasb.org/about/constitution.asp, 2005-06-07

offentlig handling som intresserade har rätt att ta del av.⁶ Styrelsen samarbetar med andra internationella redovisningsorgan för att uppnå likhet världen över.⁷

Investorerare rör sig på större områden jämfört med tidigare och är villiga att investera i företag som inte finns i det egna landet. Detta har gjort att behovet av ett gemensamt regelverk världen över har ökat. I takt med att detta behov har uppkommit har det lett till att det blivit dyrt och kostsamt för företag att ha en redovisning som kan förstås av investerare från olika länder. Detta är ytterligare en anledning till att ett gemensamt regelverk har blivit efterfrågat. År 2001 fick IASB förtroendet, från många länder, att arbeta fram ett gemensamt regelverk. På grund av denna efterfråga och behovet av ett gemensamt regelverk har IASB och FASB beslutat sig för att gemensamt arbeta fram ett regelverk. Det är detta samarbete som brukar benämnas konvergeringen mellan IASB och FASB.⁸ Samarbetet blev officiellt i september 2002. Till hjälp för att uppnå konvergeringen har representanter från IASB och FASB satts samman i en internationell arbetsgrupp.⁹ IASB och FASB är överens på många frågor men det finns vissa frågor som de har olika ståndpunkter i. För att strukturera meningsskiljaktigheterna har de delat in dessa i tre områden. Korttidsprojekt där bland annat klassificering av skulder och finansiella instrument finns, långtidsprojekt men med möjlighet till lösning på kort tid hit hör lagervärdering och inkomst skatter. Sedan finns det en tredje kategori långtidsprojekt hit hör intäktsredovisning. Inom denna fråga finns en del meningsskiljaktigheter, bland annat har IFRS mer generella principer medan US GAAP har mer detaljerade principer.¹⁰ Intäktsredovisning är en fråga som har debatterats mellan IASB och FASB sedan september 2002, än idag finns inget gemensamt beslut.¹¹ Tyngdvikten på de flesta möten, både gemensamma och individuella, har varit på definitioner och förklaringar på när en intäkt uppkommer. En del av problemet finns i att FASB inte har en egen definition på vad intäkter är.¹² IASB har en definition i IAS 18 samt en arbetsdefinition som de arbetar med under konvergeringsprocessen.¹³ Intäktsfrågan är en stor och komplicerad fråga och kommer att fortsätta att behandlas.¹⁴

1.2 Problemformulering

Kommer IASB och FASB att kunna enas om en gemensam standard för intäktsredovisning?

För att besvara huvudfrågan delar vi upp den i tre kategorier:

- Vilken är FASB:s definition på intäkter?
- Vilken är IASB:s definition på intäkter?
- Är IASB och FASB oberoende?

⁶ www.iasplus.com/restruct/whatis.htm, 2005-04-14

⁷ www.iasb.org/about/constitution.asp, 2005-04-14

⁸ www.iasplus.com/resource/gaap2002.pdf, 2005-04-13

⁹ IASB Insight, Jan 2005, s 5

¹⁰ www.iasplus.com/iasplus/0406ifrsus.pdf, 2005-04-15

¹¹ www.fasb.org/project/revenue_recognition.shtml, 2005-04-25

¹² *ibid*, 2005-04-13

¹³ www.iasb.org/uploaded_files/documents/16-20_revenue-ps.pdf, 2005-04-22

¹⁴ www.iasplus.com/iasplus/0406ifrsus.pdf, 2005-04-15

1.3 Syfte

Vi vill visa hur IASB och FASB arbetar för att nå fram till en harmonisering inom intäktsredovisningen. Innan IASB och FASB är överens i denna fråga kan inte konvergeringen slutföras.

1.4 Studiens bidrag

De personer som anser att harmonisering av regelverk är viktigt och framför allt de som är intresserade av intäktsredovisning kan ha ett nöje av att läsa detta arbete.

2 Metod

Vi har lagt tonvikten på tillvägagångssättet och källkritiken i detta kapitel eftersom vi gör en textanalys.

Val av metod beror på vad som ska undersökas och vilket tillvägagångssätt som används.¹⁵ Syftet med att förklara metoden är att den ska vara så pass tydlig att om någon annan skulle göra om studien skulle denna person få samma resultat. En annan anledning är att vem som helst ska kunna ifrågasätta om valet av metod är det rätta för att uppnå syftet och om den stämmer överens med problemställningen. Den ska också hålla för de slutsatser och den analys som har dragits ur empirin.¹⁶

2.1 Kvalitativ och kvantitativ

Det finns två olika sätt att samla in, tolka och analysera information. Det är kvalitativt och kvantitativt. Val av angreppssätt, eller metod som det brukar benämnas, avgörs av valet av problem och preciseringen av det.¹⁷

Kvantitativa metoden betonar mängden material när det gäller insamling och analys av data.¹⁸ Denna information sammanfattas i statistisk form och från detta bearbetas informationen och utfallet analyseras med utgångspunkt i testbara hypoteser. Utgångspunkten är från ett representativt urval i en befolkning eller grupp. Vid kvantitativ metod används ofta enkäter och annat intervjumaterial, detta för att undersökningar ofta sker på en stor population.¹⁹

Kvalitativa metoden är beskrivande och tolkande. Det man vill få fram i en kvalitativ studie är förståelse av beteenden, värderingar och åsikter.²⁰ Genom att man med kvalitativa metoder strävar att åstadkomma en helhetsbeskrivning av det undersökta tenderar denna typ av studier att omfatta mindre populationer än vid kvantitativa undersökningar.²¹

Denna uppsats kommer att belysa hur harmoniseringsarbetet går till mellan IASB och FASB när det gäller intäktsredovisningen. Eftersom uppsatsen inte bygger på intervjuer utan består av en ren textanalys samt att målet är att beskriva arbetsprocessen för att uppnå konvergering blir den kvalitativa metoden den som är användbar. Ytterligare orsaker till valet att välja kvalitativ metod är att den är den bästa att använda när det finns två olika ståndpunkter att belysa och förklara.²² Syftet har inte varit att ge ut några enkäter eller annat undersökningsmaterial utan endast att redogöra för IASB:s och FASB:s ståndpunkter.

¹⁵ Patel, Tebelius, 1987

¹⁶ Backman, 1998

¹⁷ Patel, Tebelius, 1987

¹⁸ Bryman, 2002

¹⁹ www.ne.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=234260&i_word=kvantitativ, 2005-05-09

²⁰ Bryman, 2002

²¹ www.ne.se/jsp/search/article.jsp?i_sect_id=234209&i_history=1, 2005-05-09

²² Bryman, 2002

2.2 Textanalys

Denna studie bygger på en textanalys. En typ av textanalys är när offentliga dokument används. I ett offentligt dokument står viktig information om företag och det går att läsa hur företag redovisar sina aktiviteter. En annan fördel med offentlig dokument är att de är lättillgängliga och att forskaren har tillgång till samtliga dokument.²³ Samtliga mötesprotokoll från IASB och FASB är offentliga dokument. Även all information som finns på deras hemsidor är offentligt.

2.3 Tillvägagångssätt

Då det aktuella ämnet är något som just nu är pågående finns det inga rätt eller fel. Det finns inte heller något slutgiltigt svar på frågan i någon bokform att läsa sig till. Vi har enbart använt oss av information som vi har hämtat från de berörda organens hemsidor, utom när det gällde historiken kring harmoniseringen då vi använde oss av litteratur. De webbsidor vi använt oss av är IASB:s, FASB:s och IAS Plus. IAS Plus är en hemsida som tillhandahålls av revisionsbyrån Deloitte. Den hemsidan är ständigt uppdaterad med den senaste informationen om IASB och FASB. Här behandlas även konvergeringen på ett aktuellt sätt. Vidare finns kortfattande redogörelser om meningsskiljaktigheter i intäktsfrågan. Uppsatsen handlar om hur IASB och FASB arbetar för att nå en harmonisering inom intäktsredovisningen. Vi har använt oss av bådas hemsidor för att kunna berätta om hur de tycker och hur de arbetar för att nå en lösning. I teoretiska referensramen har vi valt att behandla frågor som berör IASB och FASB som organisationer samt ge en historik om harmoniseringsprocessen och hur den ledde fram till konvergeringen mellan IASB och FASB. Målet var att förklara varför intäktsredovisningen är en aktuell fråga och vilka bakgrundsproblemen är med intäktsredovisningsfrågan. Informationen om detta har därför, i den teoretiska referensramen, lagts på en förklarande- och generellnivå. Då vi ville att empirin skulle vara mer djupgående och fokusera på intäktsredovisningsfrågan har vi läst många mötesprotokoll från möten som IASB och FASB har haft angående denna fråga. FASB:s mötesprotokoll är hämtade från år 2002 och framåt, IASB:s mötesprotokoll är hämtade från år 2003 och framåt. Samtliga dessa mötesprotokoll är sammanställda och genomarbetade. Vi valde att sammanställa protokollen efter kategorierna vi har i problemformuleringen och har därför delat in mötesprotokollen, som empirin bygger på, i de olika kategorierna. Eftersom vi har många mötesprotokoll gör det att vi kan följa hur de har tänkt i denna fråga och beskriva hur harmoniseringsprocessen, när det gäller intäktsredovisningsfrågan, fungerar i verkligheten. Mötesprotokollen finns tillgängliga på respektives webbsidor och vi har behandlat dem som intervjuer, eftersom de uttrycker respektives ståndpunkter på ett utförligt vis. I dessa dokument står vilka som deltagit i mötena, vad de kommit fram till och om det är något som de inte är överens om. I dessa dokument kan man följa tankegångarna från både IASB och FASB. Vi har byggt upp hela uppsatsen som en textanalys och inte intervjuat någon person. Anledningen till att vi valt att avstå intervjuer är att vårt område är relativt övergripande och att det inte har framkommit någonstans om det finns någon person som är mer insatt i intäktsredovisningsfrågan. För säkerhetsskull skickade vi iväg ett mejl var till IASB och FASB där vi bad att få kontakt med en person som är insatt i frågan, men fick inte något svar på det. Vi ansåg vidare att alla dokument som finns på hemsidorna är tillräckligt ingående för att få en klar inblick i var de båda parterna står i denna fråga.

²³ Silverman, 1993

2.4 Källkritik

Källkritik finns till för att hjälpa till att bedöma om de källor som tagits fram i ett arbete är förvrängda eller om de som läser det skrivna kan känna en tilltro till det som står. Information kan ändras flera gånger innan det når skriven text, och även då kan den som skriver väga in sina egna värderingar. En källa är en enhet som kan ge forskaren kunskap om ett visst område samt om en förfluten händelse.²⁴

Det finns fyra huvudpunkter som brukar vägas in när riktigheten i en källa mäts. Det är²⁵:

- Äkthetskritik, är den som skrivit källan ärlig i sina avsikter med det han lämnar ut? Är det personen i fråga som själv skrivit källan eller är det någon annan som återger informationen i källan?
- Tendenskritik, vill uppgiftslämnaren medvetet eller omedvetet framhålla en vis sak i det han lämnar ut? Finns det inga skäl att misstänka att uppgiftslämnaren har egensyfte med den information han lämnar ut bidrar det till att ge källan en hög tillförlitlighet.
- Samtidighetskritik, hur länge efter händelsen skrevs den ned eller berättades den? Detta är av vikt för tillförlitligheten. Människan har en förmåga att glömma eller att med tiden förvräda en händelse.
- Beroendekritik, väsentligt är också i hur många led en historia berättats innan den skrivs ned.

Utöver dessa fyra huvudpunkter är det viktigt om uppgiftslämnaren känner starkt för den informationen som skrivs ned. Det är även viktigt om den som lämnar materialet till källan har empati för det som behandlas.²⁶

Det material vi har använt oss av i vår teoridel är hämtat från IASB:s, FASB:s och IAS Plus hemsidor. Material som är hämtat från olika hemsidor har sällan samma höga trovärdighet som information hämtat från dokumenterad litteratur. Vi anser ändå att den informationen vi har använt oss av har en god tillförlitlighet då den ges ut av de olika organisationernas hemsidor samt från en etablerad redovisningsbyrå. Trovärdigheten stärks ytterligare av att vi redogör för information från båda berörda parter hemsidor. Mycket av vår information bygger på mötesprotokoll som är en direkt sammanfattning av möten som har varit. Protokollen skrivs ned medan mötet pågår och det gör att det alltid är färsk information i dokumenten. Detta leder till att informationen ständigt uppdateras om var de båda parterna står i förhandlingen. Vidare ökas trovärdigheten av att det som står i dessa dokument inte är något som återberättas utan det skrivs ned direkt när personerna uttryckt sin mening. Givetvis vill både IASB och FASB framhålla sin ståndpunkt som den rätta. Detta kan leda till att trovärdigheten minskar eftersom informationen vinklas till dennes fördel, men eftersom vi redogör noggrant för båda sidorna anser vi att denna risk inte är stor.

²⁴ Alvesson, Sköldberg, 1998

²⁵ ibid.

²⁶ ibid.

2.5 Reliabilitet och validitet

Beroende på valet mellan den kvalitativa eller den kvantitativa metoden har reliabilitets- och validitetsbegreppen olika innebörd.²⁷ Eftersom denna uppsats är på den kvalitativa metoden kommer vi endast att redogöra för begreppens betydelse ur detta perspektiv.

Reliabilitet – Tillförlitligheten i det resultat man har kommit fram till. Det handlar om att uppnå samma resultat varje gång ett försök eller en undersökning görs. Detta under förutsättning att samma material används vid samtliga försök.²⁸ För att öka reliabiliteten i en textanalys handlar det om att försöka dela in texten i ofta återkommande termer eller att se hur ofta olika faktorer återkommer. Skulle orden verkligen värde och tillförlitlighet vara ord som ofta återkommer i texten som läses är det rimligt att reliabiliteten i en sådan text är större än om något ord endast lyfts fram vid något enstaka tillfälle.²⁹ Vilka ord som författaren använder och hur han bygger upp texter är av stor betydelse för hur tillförlitligt materialet är. Använder en författare starka ord i sin uppsats bör läsaren, generellt sett, vara mer kritisk till texten. Likaså om en författare använder luddiga ord eller begrepp bör läsaren vara kritisk. Båda dessa fall kan tyda på att författaren har personliga skäl till det han skriver.³⁰ Vi vill med några exempel på ord förklara vad som menas med styrkan i orden: *därför* att kontra *antar* att, *slutligen* kan sägas kontra *en möjlig slutsats*. Vi har varit kritiska till formuleringarna i texten för att öka reliabiliteten. Empiridelen i denna uppsats är uppbyggd utifrån ett antal mötesprotokoll. Faktumet att vi har många protokoll och att de är hämtade från första mötet och framåt gör att reliabiliteten ytterligare stärks.

Validitet – Begreppet avser att ange hur väl man mäter det som avses att mätas.³¹ Även om information från många olika håll ger en positiv bild av ett ämnesområde betyder inte det att det är sanningen. Detta innebär givetvis inte att forskaren skall undvika att samla in material från många håll. Faktumet att informationen från många olika håll pekar åt samma riktning stärker validiteten i en forskning.³² Validiteten kan ifrågasättas när en empiridel är uppbyggd genom intervjuer eftersom den som intervjuar har valt ut vissa personer och ställt vissa frågor till dessa. Sedan skall en generell slutsats dras utifrån detta.³³ I vår empiridel, där samtliga mötesprotokoll är sammanställda, finns samtliga ståndpunkter från alla mötesdeltagarna med. Vidare avlägger inte mötesprotokollen några svar utan endast diskussionerna runt ämnet. Vidare finns tidsaspekten som ett hot mot validiteten när intervjuer görs. Intervjuer görs ofta vid ett tillfälle och validiteten kan då minska om studien görs över en längre tid.³⁴ I vårt fall har vi använt mötesprotokoll från år 2002 och framåt. Detta gör att helhetsbilden blir tydligare och därmed att validiteten ökar. Validiteten ökar ytterligare genom att, eftersom diskussionerna förs över en lång tid, hänsyn till svängningar i samhället påverkar mötesdiskussionerna.³⁵ För att öka validiteten i uppsatsen har vi varit noga med att kritiskt redogöra för bådas ståndpunkter och tagit med lika många mötesprotokoll från båda sidor i

²⁷ Svensson, Starrin, 1996

²⁸ Silverman, 1993

²⁹ *ibid*

³⁰ Ryan, Scapens, Theobald, 2002

³¹ Silverman, 1993

³² *ibid*

³³ Ryan, Scapens, Theobald, 2002

³⁴ *ibid*

³⁵ Ryan, Scapens, Theobald, 2002

Metod

empirin. Vi har varit kritiska i den aspekten att vi varit medvetna om att båda sidor lobbar för sin sak.

3 Teoretisk referensram

Vi kommer att utveckla och förklara vad de olika organen gör och vilka de är. Vidare kommer vi att gå in på harmonisering av regelverk på en generell nivå för att avsluta med konvergeringen mellan IASB och FASB, specifikt intäktsredovisningsfrågan.

3.1 Financial Accounting Standards Board

Under åren 1936 till 1959 stiftades standarder och normer i USA av the Committee on Accounting Procedure of the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). Mellan åren 1959 till 1973 sköttes lagstiftningen av the Accounting Principles Board. 1973 togs lagstiftningen över av FASB. Sedan dess har FASB varit den organisation inom den privata sektorn som har etablerat standarder för finansiell redovisning och rapportering. FASB, som normgivande organ, är officiellt utsedd av the Securities and Exchange Commission (SEC) och the American Institute of Certified Public Accountants.³⁶ SEC:s primära uppgift är att sköta tillsynen och regleringen på USA:s värdepappersmarknad. En annan viktig uppgift är att skydda investerare och att bibehålla integriteten på värdepappersmarknaden. SEC kräver av publika företag att de skall tillhandahålla meningsfull finansiell information till allmänheten. Denna information skall innehålla tillräckligt med fakta för att investerarna skall kunna bedöma om de gör en bra investering. SEC har även tillsyn över andra viktiga aktörer på värdepappersmarknaden, exempelvis börsen och investeringsrådgivare. De stämmer även individer och bolag om de bryter mot någon lag som gäller på värdepappersmarknaden.³⁷ Normgivningen är av väsentlighet för att intressenter ska kunna ha förtroende för finansiell information samt att den ska vara transparent och jämförbar.³⁸

3.1.1 Strukturen i USA:s redovisningsnormgivning

Det är flera oberoende organisationer som genom ett samarbete sköter normgivningen i USA. Dessa organisationer är:

- FASB: Ett organ som är oberoende av andra företag och näringslivsorganisationer. De sköter normgivningen inom redovisningen i USA. FASB:s styrelse består av sju heltidsanställda. Krav på styrelsemedlemmarna är att de skall ha kunskaper inom redovisning, finansiering och handel. Vidare skall en medvetenhet finnas hos styrelsemedlemmarna för att utveckla bra och tydliga finansiella rapporter för intressenter. Dessa skall vid sin anställning hos FASB säga upp all kontakt med sina tidigare arbetsgivare. De väljs för en period om fem år, möjlighet till återval finns en gång. FASB består, förutom styrelsen, av en medarbetarstab på 68 personer. Dessa kommer från näringslivet. FASB konsulterar med andra organ när det gäller redovisningsfrågor.³⁹
- Financial Accounting Standards Advisory Council (FASAC): Fungerar som ett diskussionsforum mellan FASB och andra organisationer. Deras primära uppgift är att

³⁶ www.fasb.org/facts/2005-04-07

³⁷ www.sec.gov/about/whatwedo.shtml 2005-04-20

³⁸ www.fasb.org/facts/2005-04-07

³⁹ *ibid*, 2005-04-06

ge FASB:s styrelse råd angående frågor som borde tas med på agendan och diskuteras.⁴⁰

- FAF: De väljer ut medlemmarna i FASB och i FASAC. FAF finansierar FASB:s och FASAC:s aktiviteter och har tillsynen över FASB och andra organ. FAF är uppbyggd av olika medlemsorganisationer som till exempel American Accounting Association, American Institute of Certified Public Accountants och Government Finance Officers Association. FAF har en styrelse som består av medlemmar från de olika medlemsorganisationerna. FAF sköter även nomineringen till FASB:s styrelse. Detta sker dels genom att de olika medlemsorganisationerna utser representanter som ska godkännas av FAF:s styrelsen samt att styrelsen ska nominera egna kandidater.⁴¹
- Governmental Accounting Standards Board (GASB): GASB bildades 1984 av FAF. GASB:s syfte är att sköta den ekonomiska rapporteringen för stater och lokala politiska styrda enheter. GASB kontrolleras av FAF och det är även FAF som utser deras medlemmar och sköter deras finansiering.⁴²

Det finns ännu ett viktigt organ som har en stor inverkan på normgivningen i USA. Det är Emerging Issues Task Force (EITF) som bildades 1984 på inrådan av FASB. Medlemmarna i EITF kommer bland annat från olika revisionsbyråer och från stora företag. Kriterierna för att vara med i denna grupp är att personen skall ha en ställning och kunskap för att kunna se och förstå problem innan problemet blir allmänt. En fågeställning om en standard når denna grupp först och går endast vidare till FASB om gruppen inte kan lösa problemet. EITF:s ståndpunkt i frågan är en del av standardsättningen. På grund av att EITF har en viktig position inom FASB är även EITF:s möten offentliga och finns tillgängliga på webbsidan.⁴³

3.1.2 Hur ärenden kommer upp på FASB:s agenda

FASB mottar många förfrågningar från medlemmarna om hur dessa ska agera i vissa frågor. FASB får även en mängd frågor inom många olika områden som berör finansiell redovisning och rapportering. Anledningen till att FASB får många frågor om de olika områdena beror på att revisionsyrket är känsligt för trender och yttranden. Förfrågningarna gäller både nya ämnen och önskemål om att gamla standarder ska ses över. Allt material, som bildar underlag för att utreda dessa frågor, samlas in av FASB:s medarbetare och presenteras för styrelsen efter noggranna undersökningar. På mötena som tar upp de berörda frågorna ges en muntlig presentation av frågorna, sedan diskuterar styrelsen varje fråga. De frågar även ut medarbetarna vid oklarheter. Ibland fattar styrelsen beslut direkt men varje fattat beslut är tillfälligt och kan ändras på framtida möten. Anledningen till att ett beslut kan ändras är att redovisningsnormgivningen och den finansiella rapporteringen tillhör en bransch som är utsatt för ständiga förändringar.⁴⁴

Informationsinsamling

FASB är lyhörda för trender inom den finansiella rapporteringen genom att de läser publicerade rapporter, samarbetar med intresseorganisationer och diskuterar med EITF. FASB

⁴⁰ www.fasb.org/fasac, 2005-05-02

⁴¹ www.fasb.org/faf/, 2005-05-02

⁴² www.fasb.org/facts, 2005-04-06

⁴³ ibid

⁴⁴ ibid

håller sig även ajour med förändringar i den finansiella rapporteringen genom att ta del av nya lagar och politiska beslut som påverkar den finansiella marknaden. De vänder sig även till olika organisationer, bland annat IASB, och grupper för att få råd och information om olika frågor. När FASB:s medarbetare har samlat in all information tar styrelsen ställning till allt material och alla synpunkter. Styrelsen har även en egen diskussion om upplägget till dagordningen. Som hjälp i beslutsprocessen har FASB utvecklat en lista av faktorer som styrelsen skall ta hänsyn till när de fattar beslut och gör utvärderingar i specifika frågor.⁴⁵

Faktorerna de skall ta hänsyn till är⁴⁶:

- Varför frågan är ett problem för användarna och granskarna och om det finns olikheter i tolkningen av frågan.
- Möjligheten om en eller flera alternativa lösningar kommer att förbättra den finansiella rapporteringen när det gäller relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet.
- Om det finns möjlighet för att en teknisk lösning kan utvecklas eller om den aktuella frågan kan kompletteras med andra frågor.
- En förbättrad lösning på ett redovisningsproblem skall allmänt accepteras och inte orsaka ageranden från andra aktörer exempelvis SEC eller kongressen.
- En möjlighet att eliminera olikheter i standarder som finns mellan USA och andra länder. Detta för att förbättra kvaliteten i amerikanska standarder.
- I vilken omfattning det finns stöd av andra internationella standardsättare för samarbetsmöjligheter inom olika projekt.
- Att det ska finnas tillräckligt med resurser och expertis från FASB, IASB och andra standardsättare för att kunna slutföra projekten.

3.1.3 FASB:s arbetsuppgifter

FASB:s syfte är att etablera och förbättra standarder för finansiell redovisning och rapportering. FASB utvecklar både breda redovisningskoncept och standarder samt handleder implementeringen av standarder. Redovisningskoncepten fungerar som ett förarbete när FASB ska etablera standarder och när de sätter ramverken. Ramverken hjälper till att öka förståelsen för den finansiella rapporteringen samt att presentera finansiell information. Redovisningsstandarderna är av väsentlighet för att rapporteringen ska fungera effektivt.⁴⁷ För att kunna uppnå sitt syfte arbetar FASB med att⁴⁸:

- Förbättra nyttan med finansiell rapportering genom att fokusera på relevansen och tillförlitligheten samt på kvalitén på jämförbarheten och strukturen.
- Hålla standarderna aktuella.
- Se brister i redovisningen och förbättra dessa områden.
- Öppna för samgående med andra internationella redovisningsnormgivare för att förbättra kvalitén på den finansiella rapporteringen.
- Förbättra den allmänna förståelsen för att läsa och förstå finansiell rapportering.

⁴⁵ www.fasb.org/facts, 2005-04-06

⁴⁶ ibid

⁴⁷ ibid

⁴⁸ ibid

Hur en standard utvecklas

FASB utvecklar sitt arbete genom att ta till sig insikter och idéer från omgivningen. Arbetet med att hämta information görs av FASB:s medarbetare och andra utländska och internationella redovisningsnormgivningsorgan.⁴⁹ När FASB ska arbeta fram en standard har de ett visst tillvägagångssätt⁵⁰:

- Det första steget är att FASB skall vara objektiva i sitt beslutsfattande och så långt som möjligt försäkra sig om neutraliteten i informationen som ligger till grund för nya standarder och beslut. För att informationen skall anses vara neutral skall den vara sanningsenlig och inte färgas av influenser från något håll.
- Vidare att de noga ska överväga alla synpunkter när de utvecklar koncept och standarder. I slutänden är det FASB:s omdöme, som baseras på undersökningar och information, som ligger till grund för ett beslut.
- När de sedan offentliggör en standard är FASB:s syfte att standarden ska mötas av ett stort behov och att kostnaden är relevanta i förhållande till nyttan av den.
- Vid introduktionen av en ny standard vill FASB ha in utlåtanden från användarna om standarden är relevant, tillförlitlig, jämförbar och användbar.
- Vid ersättning av en gammal standard går de tillbaka och tittar på materialet och beslutet som låg till grund för den föregående standarden.

När styrelsen har diskuterat en fråga och kommit fram till en ståndpunkt i ämnet skickas frågan vidare till FASB:s medarbetare. Dessa sätter samman ett utkast som skickas ut till och skall kommenteras av berörda organ. Betänketiden för kommentarer sätts av styrelsen men skall inte vara kortare än 30 dagar. Efter betänketiden bearbetas alla kommentarer av FASB:s medarbetare. Styrelsen tar hänsyn till alla inlägg när de sedan fattar beslut i frågan. Skulle det ha uppkommit mycket kritik ska styrelsen utforma ett nytt betänkande som skall kommenteras igen innan ett nytt beslut tas. När samtliga parter är nöjda med underlaget ska medarbetarna utforma ett slutligt dokument som styrelsen skall rösta om. Detta sker genom en sluten omröstning och det krävs enkel majoritet om fyra röster, det finns totalt sju medlemmar i styrelsen. Efter att ett beslut har tagits skall ett förarbete skrivas till standarden, detta förarbete kallas Statement of Financial Accounting Standards och ges ut av FASB. I förarbetet står hur tillvägagångssättet har varit med att arbeta fram standarden. Här står exempelvis bakgrundsinformation, sammanfattning av utredningen och hur informationsinsamlingen har gått till. I detta förarbete skall det även stå vad beslutet bygger på och varför styrelsen valt bort andra lösningar. I samband med förarbetet ger FASB ut en utvärdering av arbetet. Syftet med dessa utvärderingar är att bistå, och vara en källa, för styrelsen och delorganen när standarden skall sättas. Den skall även fungera som ett verktyg för att lösa problem. Vissa frågor är komplicerade och är inte inom FASB:s ordinarie område. När dessa frågor kommer upp tillsätts en expertgrupp som består av företagare, revisorer och andra personer med goda kunskaper inom området.⁵¹

Då FASB:s agerande har en stor inverkan på andra organisationer är det av vikt att de har en öppen process för standardsättningen. Detta för att inte gynna någon part framför någon annan när det gäller den finansiella rapporteringen. Intresserade ska ha möjlighet att lyssna på och komma med egna inlägg efter debatten, de kan även gå ut på FASB:s webbsida och lyssna på

⁴⁹ www.fasb.org/facts/2005-04-06

⁵⁰ ibid

⁵¹ ibid, 2005-04-07

mötena. Samtliga möten annonseras i förtid på webbsidan där även de fastslagna besluten läggs ut.⁵²

3.2 International Accounting Standards Board

International Accounting Standards Committee (IASC) grundades i juni 1973 genom en överenskommelse mellan redovisningsorganen i Kanada, Frankrike, Tyskland, Japan, Mexiko, Nederländerna, Storbritannien, Irland och USA. IASC är det övergripande organet vars styrelse består av medlemmar från alla kontinenter. I samband med IASCs omorganisation bytte IASC namn till International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). Samtidigt bildades ett nytt organ under IASC som heter IASB. IASB tog då över standardsättningen av nya internationella redovisningsrekommendationer.⁵³ När IASC hade hand om standardsättningen kallades en standard för International Accounting Standards (IAS). När IASB tog över standardsättningen ändrades namnet på de nya standarderna till IFRS. Detta namn gäller även på de standarder som IASB har gjort omarbetningar på. Båda namnen används idag.⁵⁴ IASB är ett politiskt oberoende organ som är privat finansierat. Styrelsens uppgift är att sätta globala redovisningsstandarder som håller en hög nivå och är lättförståeliga. Styrelsen samarbetar med andra internationella redovisningsorgan för att uppnå likhet världen över. Det finns ett organ som ligger under IASB som heter International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC). Till detta organ kan medlemsländerna vända sig om de vill ha hjälp att tolka eller förstå en standard. De kan även vända sig hit för allmänna råd.⁵⁵

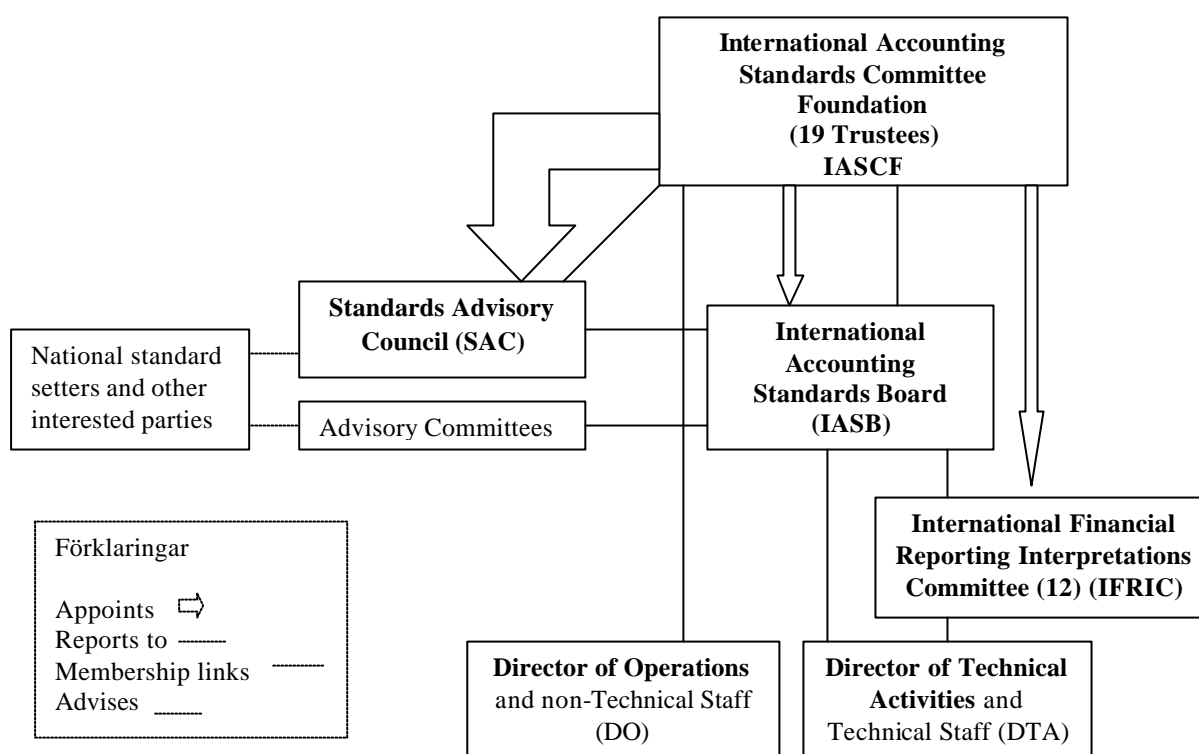
Bilden på nästa sida visar hur organisationen är uppbyggd.

⁵² www.fasb.org/facts/2005-04-07

⁵³ www.iasb.org/about/constitution.asp, 2005-04-13

⁵⁴ www.iasplus.com/restruct/whatis.htm, 2005-05-04

⁵⁵ www.iasb.org/about/constitution.asp, 2005-04-13



Figur 3:1 Structure of IASB⁵⁶

Förklaring till vad varje organ står för och vad de gör:

IASCF: Detta är organisationens huvudorgan och består av 19 ledamöter från alla kontinenter. Fem av medlemmarna utses av en internationell sammanslutning av revisorer i samarbete med den tidigare styrelsen eller med en nomineringskommitté. Detta för att försäkra sig om att de utvalda har olika bakgrunder. Några skall till exempel vara delägare i framstående och välkända redovisningsbyråer. Tre stycken utses från internationella organisationer inom redovisningsbranschen. Resterande nomineras genom att de blir föreslagna från personer eller andra organisationer. IASCF:s styrelse kallas Trustee och det är dessa som utser medlemmar i vissa andra organ och sköter fonderingen av pengar till olika organ.⁵⁷

IASB: Det är IASB som sätter IFRS:en och det är IASB som fått i uppdrag att utforma internationella standarder.⁵⁸

IFRIC: Hit kan medlemmarna vända sig om de har frågor av redovisningsteknisk karaktär som de inte kan lösa genom användandet av standarderna. De utreder även frågor på uppdrag av IASB.⁵⁹

DTA: Den ansvarige tillsätts av ordföranden i IASB. Han får delta i möten med IASB och IFRIC men har ingen rösträtt.⁶⁰

⁵⁶ www.iasb.org/about/structure.asp, 2005-04-13

⁵⁷ www.iasb.org/about/constitution.asp, 2005-04-13

⁵⁸ www.iasplus.com/resource/gaap2002.pdf, 2005-04-13

⁵⁹ www.iasb.org/about/constitution.asp, 2005-04-13

⁶⁰ *ibid*

DO: Ordföranden i IASB tillsätter chefen för detta område efter samråd med andra ledamöter i IASCF. Här sköts det administrativa arbetet inom IASCF.⁶¹

SAC: De tar emot frågor från deltagande organisationer och individer och för det vidare till IASCF. De ger även förslag till IASB och IASCF angående aktuella frågor att ta upp på möten.⁶²

3.2.1 IASB:s organisation

IASB:s mål är att utveckla globala standarder med hög kvalitet som är lättförståeliga, transparenta och ger jämförbar information för finansiella rapporter och finansiell information. Den finansiella informationen skall vara till hjälp för investerare som vill placera kapital på den globala marknaden. IASB skall även arbeta för att genomdriva användningen av dessa standarder. Vidare skall IASB arbeta för en konvergens mellan nationella redovisningssättare och IAS/IFRS, detta för att uppnå en hög kvalitet på standarderna.⁶³

IASB medlemmar utses av IASCF:s styrelse. Det är 14 medlemmar som väljs varav 12 stycken är heltidsanställda och två stycken är halvtidsanställda, styrelsen skall även utse ordföranden i IASB. Medlemmarna skall utses på olika antal år för att inte alla skall sluta samtidigt. Medlemmarna skall ha stora redovisningstekniska kunskaper och ha kompletterande kunskapsområden till varandra. Detta för att kunskapsbredden skall vara stor inom IASB. Förutom redovisningstekniska kunskaper skall medlemmarna ha kunskap inom internationell handel och företagsverksamhet. Detta är viktigt för att de globala standarderna skall hålla en hög kvalitet. För att få en jämn erfarenhetsbredd inom IASB skall minst fem medlemmar ha en bakgrund som praktiserande revisorer och minst tre medlemmar ska ha en bakgrund med att ha genomfört en finansiell rapportering. Minst tre medlemmar skall ha använt sig av finansiella rapporter i sitt arbete och minst en medlem skall ha akademisk bakgrund. Medlemmarna skall ha en ersättning i förhållande till sitt ansvarsområde och det är styrelsen som avgör detta. Det är av stor vikt att IASB är ett oberoende organ och det finns givna regler och procedurer för hur detta oberoende skall kunna uppnås. Ett sätt att visa sitt oberoende är att de har öppna möten för intresserade. Undantag från öppenheten är frågor som har en personlig karaktär som val och utnämningar av personer.⁶⁴ IASB använder även Internet och sin webbsida för att lämna information till intresserade samt för att ge dem möjlighet att delta i möten.⁶⁵

Varje IASB medlem har en röst och det är lika värde på samtliga röster. Vid röstning där enkel majoritet krävs och det blir oavgjort har ordföranden den utslagsgivande rösten. Vid beslut där enkel majoritet krävs räcker det med 60 procents närvaro av medlemmarna. Vid beslut rörande ED, IAS, IFRS och slutliga uttalanden från IFRIC krävs 100 procents närvaro av medlemmarna och att minst åtta av 14 skall rösta för ett beslut.⁶⁶

⁶¹ www.iasb.org/about/constitution.asp, 2005-04-13

⁶² *ibid.*

⁶³ www.iasplus.com/restruct/whatis.htm, 2005-05-04

⁶⁴ www.iasb.org/about/constitution.asp, 2005-04-13

⁶⁵ www.iasb.org/about/due_process.asp, 2005-05-03

⁶⁶ www.iasb.org/about/constitution.asp, 2005-04-13

3.2.2 IASB:s arbetsuppgifter

IASB har fullständigt ansvar för alla utgivna standarder och de kan ha hearings för att diskutera vissa föreslagna standarder. De skall utforma tester för att kontrollera att de utgivna standarderna fungerar i praktiken. IASB kan, vid behov, delegera ut uppgifter till nationella standardsättare och organisationer. IASB publicerar alla standarder och andra viktiga dokument på engelska men de tillåter att översättningar sker. Utöver standardsättningen har de ansvar för att publicera andra dokument som till exempel ED och de utformar även rådgivande grupper.⁶⁷

Hur en IFRS arbetas fram

Förslag på områden och ämnen där det finns problem eller där det finns behov av en standard når IASB genom att medlemmar från SAC, nationella standardsättare och andra organisationer meddelar detta till IASB. Även IASB:s egna medarbetare är engagerade i arbetet med att finna områden där det finns behov av nya standarder eller förbättrade standarder.⁶⁸ IASB följer ett mönster när de fastslår en standard, detta för att försäkra sig om att det är hög kvalitet på standarderna. Processen kan delas in i följande steg:⁶⁹

- Ett tidigt steg i processen är att IASB kan skapa en rådgivande kommitté som ger dem råd under processens gång. De har konsultation med denna grupp och med SAC under hela processen.
- När det gäller stora frågor utvecklar och publicerar IASB ett Discussion Paper för att få intresserades kommentarer.
- När ett Discussion Paper kommer tillbaka till IASB läser de kommentarerna och utformar ett ED som skickas ut för nya kommentarer.
- Efter att IASB har fått tillbaka ED:et tar de hänsyn till kommentarerna och utformar därefter en standard.

När IASB publicerar ett ED eller en standard ska bakgrund till beslutet finnas med. I denna bakgrund skall förklaring till varför beslutet fattades och information som skall hjälpa användarna av en standard att använda den i praktiken finnas med. IASB ger ut dokument med frågor och föreslagna standarder som de vill ha in synpunkter på. Tiden för att lämna in synpunkter på är i regel 90 dagar.⁷⁰

3.3 Harmonisering av regelverk

3.3.1 Historik runt harmonisering

1980 publicerades en forskning som handlade om att definiera internationella redovisningsproblem. Enligt respondenterna i forskningen ansågs det svårt att tolka redovisningsrapporter när det var så stor skillnad i standarderna mellan länderna.⁷¹ Det har länge funnits problem med att det finns många nationella standarder. På 1980- och 90-talet

⁶⁷ www.iasb.org/about/constitution.asp, 2005-04-13

⁶⁸ www.iasb.org/about/faq.asp?showPageContent=no&xml=18_20_24_17122003.htm, 2005-05-03

⁶⁹ *ibid.*

⁷⁰ www.iasb.org/about/due_process.asp, 2005-05-03

⁷¹ Most, 1984

lades ytterligare tonvikt på att försöka uppnå mer enhetlighet i normgivningen.⁷² Detta behov blev mer påtagligt när bland annat investerare började agera över landsgränserna.⁷³ Som ett sätt att försöka lösa problematiken har det gjorts flera försök att klassificera in länder under vissa övergripande regelverk. Varje försök som har gjorts har dock visat sig vara otillräckligt på något vis, exempelvis har det varit svårt att dela in länder på grund av att det finns olika kulturer och statskick. Kritik har även riktats mot hur klassificeringen har gjorts.⁷⁴ Under åren som gått har både kritiken runt alla olika regelverk ökat samt globaliseringen av företag.⁷⁵ I takt med den ökade kritiken och globaliseringen har användare och utförare av finansiell information påtalat behovet av en enhetlig normgivning världen över.⁷⁶ Redan 1973 hade problemet med olika nationella standarder uppmärksammats. Flera länder gick då samman och bildade IASC. IASC bildades med syftet att försöka arbeta för en mer enhetlig normgivning.⁷⁷ De ingick bland annat i ett samarbete med andra ickepolitiska organ som inleddes 1982, syftet med detta samarbete var att skapa en global normgivning.⁷⁸ Samtidigt som IASC riktade in sig på den europeiska marknaden började FASB, under 1980-talet, få ett större inflytande över den amerikanska marknaden.⁷⁹

Som framkommit ur de båda böckerna, som informationen ovan är hämtad från, arbetade dessa båda organ, IASC och FASB, var för sig på de olika marknaderna under 1980- och 90-talet och kom att bli de två stora normgivarna.

3.3.2 Användningen av ett gemensamt regelverk

För att börja använda ett globalt gemensamt regelverk krävs att användare och investerare förstår de nya reglerna. De nationella reglerna som finns är bekanta för alla och de berörda organen vet hur de fungerar och hur de används. Det kan alltid uppstå problem när något nytt skall läras in och användas. För att underlätta implementeringen krävs att alla nationella organ strävar åt samma håll och arbetar med sina användare för att hjälpa de berörda att börja använda de gemensamma standarderna, för det råder ingen tvekan om att det kommer att bli en gemensam standardsättning. Det är av stor vikt att samtliga användare känner att de accepterar de nya standarderna samt känner stor tillförlitlighet till dem.⁸⁰ 2001 fick IASB förtroendet från många länder på världens kapitalmarknad att arbeta fram gemensamma standarder som skall användas av alla.⁸¹ För att detta skall uppnås är det viktigt att IASB behåller sitt oberoende och sin självständighet när de arbetar fram en standard. IASB måste ta in synpunkter och information från berörda organ för att standarderna skall bli allmänt accepterade. Då IASB måste hämta in mycket information och upplysningar från många olika organ och ha möjlighet att arbeta med alla typer av frågor, även sådana som anses mindre viktiga, krävs att IASB har stora ekonomiska resurser. Det är därför viktigt att IASCF kontinuerligt arbetar med att ta fram resurser till IASB. Vidare är det viktigt att de personer som sitter i IASB och arbetar fram standarderna har stora kunskaper inom olika områden samt

⁷² Most, 1984

⁷³ ibid

⁷⁴ Nobes, Parker, 1981

⁷⁵ Most, 1984

⁷⁶ Nobes, Parker, 1981

⁷⁷ ibid

⁷⁸ Most, 1984

⁷⁹ ibid

⁸⁰ www.sec.gov/news/speech/spch040605dtn.htm, 2005-04-25

⁸¹ www.iasplus.com/resource/gaap2002.pdf, 2005-04-13

att de har en förmåga att se frågor från flera olika perspektiv. Ytterligare en viktig förmåga de bör ha är att de kan kommunicera med andra organ och kunna förklara och argumentera för sina ståndpunkter. Allt detta tillsammans är viktigt för att öka acceptansen och tilltron för de nya standarderna. När ett organ innehar en sådan här viktig position finns det alltid en risk att de blir påtryckningar från andra organ som anser att deras frågor är viktigare än andras frågor. För att förhindra detta krävs att nationella redovisningsorgan arbetar för att stötta IASB från detta motstånd och de påtryckningar som kan komma från detta håll.⁸²

För att en standard som IASB sätter skall bli allmänt accepterad är det viktigt att den inte är utformad på ett komplext sätt eller fylld med valmöjligheter. Den skall även innehålla nyckelpunkter och bakgrund till varför den kom till från början. Vidare bör den vara utformad på sådant sätt att den lätt skall kunna omarbetas då marknaden ständigt förändras. För att IASB skall kunna arbeta fram nya och förbättrade standarder krävs att de får back-up från användarna av standarderna. Denna back-up består i att IASB vill ha in information om vad som är problemet och önskemål på hur en eventuell lösning skulle kunna se ut. IFRS:en har inte varit vittomspännande på det sättet som det nu kommer att bli och det kan leda till problem när ett nytt regelverk skall införas. Detta har lett till att den interna kontrollen har blivit mycket viktig för företagen. I detta arbete, med att få en bra intern kontroll, hjälper SEC de utländska noterade företagen på de amerikanska börserna.⁸³ Det finns flera orsaker till att en harmonisering av regelverk har efterfrågats. Det främsta är att⁸⁴:

- Investeringarna bättre kan förstå investeringsfördelar. Om det inte finns ett gemensamt regelverk kommer det att krävas tid av investeringarna för att de ska kunna se vissa fördelar och nackdelar med att göra en viss investering.
- Tillförlitligheten i rapporterna kommer att bli större om redovisningsstandarderna är allmänt accepterade. Exempelvis använder företagen på de amerikanska börserna sig av många olika standarder. De inhemska företagen använder U.S. GAAP i sina redovisningsrapporter, de utländska noterade bolagen använder IFRS eller andra nationella redovisningsstandarder. Tillförlitligheten skulle bli större om det bara finns ett fåtal skillnader mellan de olika redovisningsstandarderna.
- Företag skulle också sänka sina kostnader då personal och revisorer inte behöver sätta sig in i de olika nationella standarderna där företaget finns noterat.

3.4 Konvergeringen mellan IASB och FASB

Då det finns ett stort behov och många fördelar med ett enhetligt regelverk inledde IASB och FASB i september 2002 ett konvergeringsarbete för att uppnå denna enhetlighet. De utformade ett dokument, mer känt som Norwalk Agreement. I detta anger IASB och FASB hur de på smidigaste sätt ska kunna genomföra konvergensen.⁸⁵ I detta dokument har de kommit överens om att⁸⁶:

- Deras existerande standarder ska så snart som möjligt bli kompatibla.
 - Koordinera deras framtida arbeten för att försäkra sig om att samstämmigheten består.
- Detta var ett tydligt steg mot en formaliserad konvergens mellan IASB och FASB.

⁸² www.sec.gov/news/speech/spch040605dtm.htm, 2005-04-25

⁸³ *ibid*

⁸⁴ *ibid.*

⁸⁵ www.fasb.org/intl/convergence_iasb.shtml, 2005-05-04

⁸⁶ *ibid*

22 november 2004 meddelade IASB och FASB att deras styrelser givit direktiv till medarbetarna att forma en internationell arbetsgrupp. Denna grupp ska assistera styrelserna och medarbetarna med att identifiera frågor som den internationella gruppen ska bearbeta. Denna grupp skall även hjälpa till med att ta fram standarder för hur finansiell information skall presenteras.⁸⁷ Både IFRS och U.S. GAAP kommer att ha sin plats på marknaden och en fullständig konvergering mellan de båda regelverken kan bli svår. Därför är målet att komma så nära varandra som möjligt och i vissa frågor bli helt enhetliga.⁸⁸

Nackdelar med konvergeringen av regelverken⁸⁹:

- Interna kontrollen viktigare än idag, om systemet kollapsar är det härifrån det skall byggas upp igen.
- Idag finns register och böcker samt annan ekonomisk information i nationella regler och den stora redovisningen skall ske enligt IFRS. Problem kan uppkomma vid omräkningen.
- Vid valmöjligheter är det viktigt att företag inom samma bransch gör samma val för att det skall vara jämförbart.
- Det måste finnas en process där företagen vet hur/när en fråga skall ställas och till vem.

Fördelar med konvergering av regelverken⁹⁰:

- Fördelarna med ett gemensamt regelverk är att investerare lättare och på ett mer rättvist sätt kan jämföra och utvärdera olika företags finansiella rapporter. Denna fördel kan endast uppkomma om den finansiella redovisningen är konsekvent.
- Utländska företag på amerikanska börser som har sin redovisning enligt IFRS måste göra om den i enlighet med U.S. GAAP. Detta gäller även utländska företag som följer sina nationella standarder. Denna problematik försvinner med konvergeringen.

Ett resultat av samgåendet är att skillnaderna mellan IFRS och U.S. GAAP har minskat. Där skillnader har existerat har skillnaderna minskat delvis genom att de har valt den standard som har varit bättre där skillnader existerade och delvis genom gemensamt arbete vid nya initiativ till standardsättning.⁹¹

3.4.1 Arbetsgången med konvergeringen

För att få en struktur på konvergeringsprocessen har IASB och FASB delat in denna i olika projekt som i sin tur innehåller olika problem. För att nå en lösning har de, var för sig, och gemensamt många möten där de diskuterar sig fram till en lösning.⁹² Projekten är indelade i tre grupper: korttidsprojekt, långa projekt som kan lösas på kort tid och långtidsprojekt. I ett korttidsprojekt hamnar standarder där IASB och FASB kan välja mellan en, idag, redan befintlig standard. Det behövs inga omarbetningar utan bara ett fastslagande av vilken standard som skall gälla. Indelningen till de andra två grupperna beror på hur långt ifrån varandra de står och hur viktig frågan är för att få en rättvis bild i redovisningen. Som en

⁸⁷ IASB Insight, Jan 2005, s 5

⁸⁸ www.sec.gov/news/speech/spch040605dtm.htm, 2005-04-25

⁸⁹ ibid

⁹⁰ ibid

⁹¹ ibid

⁹² www.iasplus.com/iasplus/0406ifrsus.pdf, 2005-05-09

tumregel hamnar de viktigaste och mest omfattande problemen i gruppen för långtidsprojekt.⁹³ Ett projekt som finns under långtidsprojekt är intäktsredovisning.⁹⁴

I juni 2002 tog IASB och FASB ett beslut om ett samarbete angående projektet som handlar om intäktsredovisning.⁹⁵ Bakgrunden till beslutet var:

- Frågorna som berör intäktsredovisning och definitioner av intäkter är ett av de svåraste områdena i praktiken och därmed ett av de svåraste problemen standardsättare och praktiker ställs inför.⁹⁶
- Det finns en definition i IASB:s ramverk och en i IAS 18, intäkter, som inte stämmer överens. Den springande länken är hur en transaktion ska hanteras när den innehåller flera moment. Redovisningen av dessa arrangemang har varit en av de mest omtvistade i intäktsredovisningen.⁹⁷
- FASB har två definitioner på intäkter och det är oklart vilken som är den gällande. Eftersom ingen omfattande standard finns som behandlar intäktsredovisning finns det ett betydande gap mellan de Concepts Statements som FASB har och de detaljerade riktlinjerna som finns i officiell normgivning. Det finns många myndigheter som ger ut olika typer av normer baserade på sitt eget område, det är bland annat detta som krånglar till det och som gjort att behovet av en mer generell standard har uppkommit.⁹⁸
- Det är viktigt att fortsätta arbetet med konvergeringen och att utveckla gemensamma standarder när det gäller definitioner och kriterier för en intäkt. FASB har redan beslutat att sätta intäktsredovisningen som ett högprioriterat projekt.⁹⁹

Målet med projektet är att utveckla ett gemensamt koncept med principer för intäktsredovisning. Som ett led i arbetet med att försöka skapa enhetlighet i sina egna regelverk (punkt tre) gick SEC in och tog på sig detta ansvar. SEC har skapat ett projekt för att fylla gapet mellan de Concepts Statements som FASB ger ut och de regelverk som de olika normgivningsmyndigheterna ger ut. Detta projekt ledde bland annat till en standard som hette SAB 104, Revenue Recognition. I standarden fastslås att en transaktion som faller inom ett specifikt område som behandlas i en viss normgivningslitteratur ska följa denna. Finns inget speciellt regelverk ska intäktsredovisningskriterierna i Concept Statements nr 5 följas, denna ges ut av FASB. I Concept Statements nr 5 fastslås att en intäkt inte får redovisas innan den är intjänad, realiserad eller realiserbar.¹⁰⁰ Förutom de nämnda kriterierna stöder SEC AICPA:s, som är en sammanslutning av auktoriserade revisorer, grundkrav för intäktsredovisning¹⁰¹:

- Bevis för att händelsen har inträffat
- Leverans har skett
- Säljarens avgift ska vara fastslagen
- Intäkten kan beräknas på ett tillförlitligt vis

⁹³ www.fasb.org/intl/convergence_iasb.shtml, 2005-05-09

⁹⁴ www.iasplus.com/iasplus/0406ifrsus.pdf, 2005-05-09

⁹⁵ www.iasb.org/uploaded_files/documents/16_20_revenue-ps.pdf, 2005-04-22

⁹⁶ www.fasb.org/project/revenue_recognition.shtml, 2005-04-25

⁹⁷ www.iasb.org/uploaded_files/documents/16_20_revenue-ps.pdf, 2005-04-22

⁹⁸ www.fasb.org/project/revenue_recognition.shtml, 2005-04-25

⁹⁹ www.iasb.org/uploaded_files/documents/16_20_revenue-ps.pdf, 2005-04-22

¹⁰⁰ www.fasb.org/project/revenue_recognition.shtml, 2005-04-25

¹⁰¹ *ibid*

Tack vare att SEC gick in och arbetade fram SAB 104, Revenue Recognition, har detta gap minskat och normgivningen har därmed blivit något tydligare.¹⁰² Även om detta gap har minskat kvarstår fortfarande problemet för FASB att välja mellan att använda Concept Statement nr 5 eller nr 6 i sin intäktsdefiniering. Trots att FASB:s Concepts Statements som behandlar intäktsredovisning är breda kan de vara svåra att använda. Konflikter kan uppstå på grund av att det finns olikheter i de olika Concepts Statements. FASB:s Concept Statement nr 5, Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises, fastslår att en intäkt inte skall redovisas innan den är realiserad eller realiserbar och intjänad. I Concept Statement nr 6, Elements of Financial Statements, definieras intäkter i termer av förändringar i tillgångar och skulder. Målet för styrelsen är att eliminera dessa olikheter.¹⁰³

3.4.2 Andra faktorer som påverkar intäktsredovisningen

Tillgångar och skulder är två viktiga faktorer som påverkar intäktsredovisningen. Det krävs att en förändring i tillgångar eller skulder har inträffat för att en intäkt skall kunna uppkomma. IASB och FASB har för tillfället följande arbetsdefinition på tillgångar: En ökning i tillgångar har skett som ger en ökning i eget kapital, ökningen får inte ha skett genom att ägaren har satt in egna pengar. En ökning av tillgångar sker när en ny resurs erhålls eller att en ny resurs skapas eller en ökning av en existerande resurs sker. Resursen skall även ge framtida ekonomiska fördelar till enheten. Resursen skall även vara kontrollerbar. De har inte kommit överens om någon arbetsdefinition på skulder därför är denna fråga kvar att diskutera.¹⁰⁴

Konvergeringen möts dock inte endast av uppskattning från resten av världen. Under ett möte som IASB hade deltog en styrelsemedlem från Accounting Standards Board of Japan. Han var där för att lyssna på det IASB hade att säga om intäktsredovisning. Han var även där för att lämna ett meddelande från resterande styrelsemedlemmar. I meddelandet uttryckte japanerna en viss oro över projektet som det såg ut nu och ansåg att projektet borde stoppas.¹⁰⁵

¹⁰² www.fasb.org/project/revenue_recognition.shtml, 2005-04-25

¹⁰³ www.fasb.org/project/tfr_article_dec_2002.pdf, 2005-04-26

¹⁰⁴ www.fasb.org/project/revenue_recognition.shtml, 2005-04-25

¹⁰⁵ www.iasplus.com/agenda/liabrev.htm, 2005-04-13

4 Empiri

I detta kapitel skall vi visa hur harmoniseringsprocessen går till genom att redogöra för hur IASB och FASB arbetar med intäktsfrågan. Vi kommer då att åskådliggöra vilka ståndpunkter IASB och FASB har samt vilka definitioner de har när de arbetar med intäktsfrågan. Allt material vi har är mötesprotokoll som vi hämtat från respektive hemsida.¹⁰⁶

I FASB:s redogörelse till varför de ansåg att intäktsredovisningsfrågan var en viktig fråga uppgav de att det i USA finns väldigt många regelverk angående intäktsredovisning som är inriktade på olika företagsformer och transaktioner men väldigt lite allmänna regler. Vidare ansåg FASB att många företag som SEC arbetar med har intäkter som sin stora post på de finansiella rapporterna och de måste få tydligare riktlinjer att följa. IASB höll med om att intäktsredovisningsfrågan var viktig på grund av nämnda orsaker och att FASB har för regelstyrda regelverk. Ytterligare en orsak till att intäktsfrågan är viktig är att det uppstår problem när företagen inte vet när de skall ta upp transaktionen som en intäkt. Detta inträffar när det sker en affärshändelse mellan företag från olika länder. Därför är denna fråga av stort intresse för IASB och FASB att arbeta vidare med

4.1 Genomgång av respektive organs regelverk och definitioner

Styrelserna från IASB och FASB har försökt att illustrera skillnader med en intäktsredovisning fokuserad på tillgångar och skulder (Concept Statement nr 6) och en baserad på intjänandeprocessen (Concept Statement nr 5). Idag är infallsvinkeln fokuserad på när en intäkt är intjänad och realiserbar eller realiserad. Styrelsen gav direktiv till sina medarbetare att utveckla infallsvinkeln som fokuserar på tillgångar och skulder. Påtryckningar kom från styrelsen att denna infallsvinkel skulle testas i ett tidigt skede för att se om den höll för svåra intäktsredovisningsproblem. Styrelsen fastslog även att både IASB och FASB skulle gå igenom sina befintliga regelverk (SEC har redan inlett detta arbete åt FASB). Även terminologin runt intäktsredovisning skall behandlas eftersom mätinstrumentens trovärdighet har förbättrats. Det framhölls av detta möte att en intäkt troligen skulle identifieras tidigare med infallsvinkeln från tillgångar och skulder.

Under ett möte som FASB hade, gjordes försök att klassificera och förstå existerande litteratur när det gällde den nuvarande lagstiftningen för att bättre kunna utveckla den nya standarden. Medarbetarna identifierade över 180 olika litteraturobjekt. Dessa delades in i fyra kategorier för att det skulle vara lättare att arbeta sig igenom dem. Styrelsen lade inte någon större vikt vid denna indelning, utan valde att fokusera på problematiken runt intäktsredovisningen. Intäktsredovisningens tidigare fokus var att intäkten skulle redovisas när den var intjänad, realiserad eller realiserbar (Concept Statement nr 5). Nu diskuterades att flytta fokus till att tyngdpunkten skulle vara förändringar i tillgångar och skulder (Concept Statement nr 6). Efter förslag från medarbetarna på att bygga ihop Concepts Statements nr 5 och nr 6 samt efter förslag på att ytterligare studera Concept Statement nr 5 fastslog styrelsen att basen skulle vara i enlighet med Concept Statement nr 6, tillgångar och skulder. Det fanns

¹⁰⁶ www.iasb.org, www.fasb.org, 2005-05-11

dock viss kritik i att se en ökning i eget kapital som en intäkt. Anledningen till att de valde att följa nr 6 istället för nr 5 beror på:

- Skulle Concept Statement nr 5 följas kan det leda till konflikter med Concept Statement nr 6 eftersom nr 5 bland annat syftar på intjäningsprocessen och nr 6 på tillgångar och skulder. Även i FASB:s ramverk användes begreppen tillgångar och skulder när intäkter skall definieras.
- Intjänandeprocessen och realiserandet av en intäkt måste, för att Concept Statement nr 5 skall kunna användas, definieras mer precist och på ett sätt som passar i flera olika verksamhetsområden och transaktioner.
- Vid transaktioner som är indelade i flera steg är det svårt att definiera när intjänandet och realiseringen sker.
- Styrelsen framhåller även att infallsvinkel, tillgångar och skulder, är mer neutral och trovärdig än den infallsvinkel, intjänandeprocessen, som dagens litteratur bygger på.

Den definition som FASB:s styrelse valde som definition på intäkter härstammar även den från Concept Statement nr 6 och lyder: *Intäkter är inflöden av eller andra ökning av tillgångar i ett företag eller att ett företag betalar sina skulder (eller en kombination av båda). Detta skall härstamma från leverans av producerade varor eller tjänster eller andra aktiviteter som hänför sig till företagets vardagliga verksamhet.*

Diskussionen under IASB:s möte berörde definitionerna av inkomster och intäkter. Medarbetarna rekommenderade att:

- Det är viktigare att definiera inkomst före intäkt.
- Definitionerna av inkomst och intäkter bör baseras på att definiera de saker som utgör inkomster och inte genom att definiera de inflöden av ekonomiska fördelar.

Arbetsgång med definition av intäkter:

Styrelsen har, i ingångsskedet, kommit överens om att ha ett arbetsnamn på intäkter som även inkluderar vinster. Styrelsen har inte diskuterat det precisa ordvalet av definitionerna intäkter och vinster utan beslutat att det ska vara synonymt med definitionen av inkomster som står i ramverket. I framtiden kan det hända att det blir en definitionsskillnad på intäkter och vinster. *Definitionen på inkomster i ramverket: inkomster är en ökning av ekonomiska fördelar under en redovisningsperiod, detta ska ske i form av inflöde eller ökning av tillgångar. En inkomst kan även uppkomma genom minskning av skulder som resulterar i en ökning av eget kapital. Det får inte vara ökning som uppkommer genom att ägarna sätter in eget kapital.* Det är av stor vikt att begreppet ökning av eget kapital klargörs innan styrelsen anammar det. Detta för att det definieras som en intäkt. Styrelsen största dilemma i denna fråga är att när en tillgång byts mot en annan tillgång för samma värde uppkommer inte någon intäkt. Det uppkommer inte heller någon intäkt när en tillgång som företaget byter har ett högre värde än den de byter till sig på grund av att det inte har uppkommit någon ökning i eget kapital. En grundförutsättning är att det måste ha uppstått en ökning i eget kapital för att en intäkt ska kunna uppstå.

Under ett gemensamt möte diskuterades skillnaden mellan olika komponenter av inkomster, till exempel intäkter och vinster, och fördelar med en sådan indelning. Styrelserna kom fram till att det är bra att dela upp inkomster i olika komponenter då detta kommer att ge användbar information till investerare och kreditorer. De kom även fram till att skillnaden mellan intäkter och vinster idag är otydlig och svår att använda. Skillnaden mellan olika komponenter

av inkomster måste skärpas vilket kan leda till att det uppkommer nya definitioner av komponenter. En annan fråga som framförallt IASB ansåg viktig var hur en transaktion ska hanteras när den innehåller flera moment. För att få klarhet i denna fråga har IASB gjort en undersökning där de som utgångspunkt valde synsättet tillgångar och skulder och inte intjänandeprocessen. De testade denna utgångspunkt mot praktiska fall som finns hos EITF. EITF har bland annat som utgångspunkt att en intäkt får redovisas när den kan separeras och identifieras från hela transaktionen. Detta följer IAS 18 men är mer utvecklad hos EITF.¹⁰⁷

4.2 IASB:s och FASB:s arbetskriterier och mätkriterier för intäkter

IASB:s styrelse har preliminärt kommit överens om att en intäkt får redovisas först när båda kriterierna för definition och mätning av en intäkt är uppfyllda.

Definitioner för när en intäkt uppstår (element criteria):

- En ökning av tillgångar har inträffat som lett till en ökning av eget kapital.
- En minskning av skulder har uppstått som ökar eget kapital.

Mätkriterierna för uppkomsten av en intäkt (measurement criteria):

- Tillgångar och skulder skall mätas med relevanta verktyg.
- Ökningen i tillgångar eller minskningen i skulder skall kunna mätas på ett tillförlitligt vis.

IASB lade stor vikt vid diskussionen angående tredje part. De kom fram till att om tredje part legalt tagit över skyldigheterna att utföra något åt företaget får inte företaget intäktsredovisa detta utförande. I alla andra omständigheter som berör utförande av tredje part får företaget intäktsredovisa det tredje parten gör åt dem.

FASB:s styrelse har arbetat fram en preliminär ståndpunkt på när en intäkt får redovisas.

Definition på när en intäkt uppstår (element criteria):

- En ökning i tillgångar har skett som ger en ökning i eget kapital och en motsvarande ökning får inte ha inträffat i skulder till kunderna eller att ökningen i tillgångar inte beror på att ägarna har skjutit in pengar.
- En minskning av skulder har skett som ger en ökning av eget kapital. En minskning i skulder inträffar när existerande förpliktelse avtar eller upphör på annat sätt än när de övergår till tredje part.

Mätkriterierna för uppkomsten av en intäkt (measurement criteria):

- Tillgången eller skulden ska mätas på ett relevant sätt. Ett relevant mätsätt är verkligt värde. Verkligt värde för en genomförd förpliktelse är det pris som företaget skulle ha betalat till en oberoende part på marknaden.
- Ökningen i tillgången eller minskningen i skulden ska kunna mätas på ett tillförlitligt sätt. För att det ska anses tillförlitligt ska den mäta det den avser att mäta. Det ska även ge den största omfattningen av tillförlitlighet och kunna verifieras.

¹⁰⁷ www.iasb.org/uploaded_files/documents/16_20_revenue-ps.pdf, 2005-04-22

Det är fastslaget, från både IASB och FASB att infallsvinkeln tillgångar och skulder är den bästa.

4.3 Problematiken runt de fyra synsätten

FASB och IASB går vidare i sina diskussioner runt definieringen av intäkter genom att jämföra fyra alternativa synsätt på intäkter. FASB:s synsätt är: skuldeliminering, helhetsgenomförandet (man ser på helheten i en transaktion), se på bruttoinflödet och att se på värdeökningen när det gäller en intäkt. Styrelsen fastslog att det var två synsätt som de ville gå vidare med:

- Skuldeliminering, *en intäkt uppkommer när skulder har eliminerats bort eller när det är troligt att företaget får betalt för sina förpliktelser.*
- Helhetsgenomförandet, *intäkten motsvaras av de kostnader företaget får lägga ut för att varorna eller tjänsterna skall nå kunden.*

De andra två alternativen förkastades med motiveringen att de var svårimplementerade och att den information de bidrog med inte var meningsfull i den finansiella redovisningen. På grund av detta valde FASB:s styrelse att inte utveckla någon definition på intäkt till dessa två alternativ. Styrelsens motivering med att välja de två synsätt som de valde var att de var enhetliga och gav en symmetri i redovisningen. Mötet avslutades med att styrelsen bad medarbetarna att vidareutveckla olika kombinationer av de två valda synsätten i syfte att kunna definiera och redovisa intäkter.

Nästa möte FASB hade fortsatte diskussionerna om definitionen av intäkter. Målet med detta möte var att styrelsen ytterligare skulle försöka smalna ned antalet synsätt till ett. Anledningen till att styrelsen ville få kvar ett synsätt var att det var lättare att arbeta fram en definition av intäkter utifrån en grundförutsättning. Medarbetarna hade även noterat att intäkter kan delas upp i två huvudgrupper, intäkter från kunder och contributions to profits. Denna gruppindelning kan påverka valet av synsätt. Medarbetarna funderade på om det skulle gå att kombinera de två synsätten för att eliminera skillnaderna mellan de båda huvudgrupperna. Medarbetarna arbetade fram dessa skillnader genom att testa de två synsätten i olika fall. Medarbetarna bad styrelsen besluta vilket synsätt styrelsen ville att de skulle arbeta vidare med, alternativt att styrelsen skulle ge medarbetarna ett fall de skulle kunna testa de båda synsätten och huvudgrupperna på för att lättare kunna nå en lösning. Under mötet lades det fram förslag på två olika definitioner båda baserad på helhetsgenomförandet. Styrelsen kunde dock inte enas om någon definition eller ens om det var rätt att grunda definitionerna på detta synsätt. Inga beslut togs men medarbetarna fick i uppdrag att arbeta fram förslag på om det skulle gå att kombinera de båda synsätten.

IASB:s diskussioner runt de fyra synsätten är:

- Att se på bruttoinflödet, *här definieras en intäkt med utgångspunkt i att den rapporterade enheten skall ha kontroll över att kunden betalar.*
- På skuldeliminering, *här definieras intäkter som: intäkter är en minskning i företagets skulder till kunderna genom att företaget har utfört vissa av sina åtaganden gentemot kunden i fråga. Skulden elimineras bitvis genom att varor och tjänster tillhandahålls till kunden, antingen genom att företaget direkt på egen hand genomför tjänsten eller*

indirekt genom att en tredje part genomför tjänsten. Här uppkommer en intäkt endast genom att en skuld elimineras.

- *Helhetsgenomförandesättet, här definieras intäkter som: intäkter är en ökning i ett företags tillgångar eller en minskning i företagets skulder som uppkommit genom en integrerad aktivitet som går ut på att företaget har genomfört sina skyldigheter mot sina kunder. Intäkter kan bara uppkomma genom att företaget genomför någon aktivitet till sina kunder.*
- *Att se om det har blivit någon värdeökning, här definieras en intäkt som den värdeökning som uppkommit från det att företaget skaffat varan fram till att de säljer den.*

IASB:s styrelse kom fram till att förkasta synsätten bruttoinflöde och värdeökning och att arbeta vidare med skuldeliminering och helhetsgenomförandesättet. På denna punkt var IASB och FASB överens.

4.4 Verkligt värde

Styrelserna från IASB och FASB diskuterade den allmänna begreppsguiden för intäktsredovisning med betoning på hur genomförda förpliktelser skall mätas. Frågan de båda styrelserna diskuterade var hur verkligt värde skall tas fram och vad det skall mätas mot när det gäller förpliktelser ett företag har. Samtliga styrelsemedlemmar är överens om att verkligt värde är en viktig fråga och att det är väsentligt att denna fråga behandlas på ett noggrant sätt för att öka tillförlitligheten i mätinstrumentet. IASB och FASB delar åsikten att verkligt värde är ett tillförlitligt mätinstrument när det finns flera jämförbara marknader. Vissa medlemmar från IASB:s styrelse ifrågasatte om verkligt värde skall användas som mätinstrument när det gäller genomförda förpliktelser och det inte finns någon jämförbar marknad. IASB framhävde att de endast gått med på att använda verkligt värde som en arbetsprincip under projektet men att de inte gått med på att det ska vara det slutgiltiga beslutet. Orsaken till detta, enligt en strikt tolkning av verkligt värde, är att det är hänförligt till tillgångar och skulder och inte till intäkter. Vidare diskuterades problemet hur det skall hanteras när en intäkt, som det inte finns en klar definition på, uppkommer. De båda styrelserna diskuterade olika sätt att öka tillförlitligheten när verkligt värde används. Frågor de båda styrelserna ville diskutera på egen hand innan beslut tas:

- IASB:s styrelse beslöt att diskutera frågorna om verkligt värde och tillförlitligheten när detta mäts på ett eget möte innan några beslut skall tas i frågan. Vidare ville de även diskutera frågan om det fungerar att använda verkligt värde när det inte finns jämförbara marknader.
- Även FASB ville ytterligare, på egen hand, diskutera termen tillförlitlighet innan något beslut om detta skall tas.
- De båda styrelserna skall på egen hand diskutera om det värde som en tjänst värderas till verkligen skall mätas i verkligt värde och inte i något annat värde, något förslag på "annat värde" finns inte.

FASB:s medarbetare anser att verkligt värde är ett bra mätinstrument att använda sig av vid beräkning av genomförda förpliktelser. De får medhåll från styrelsen i samtliga punkter, med tillägg att styrelsen anser att verkligt värde skall jämföras med den mest gynnsamma marknaden som företaget agerar på. Medarbetarna fick dock order om att studera hur verkligt

värde skall mätas när det inte finns någon tillgänglig marknad att jämföra med. Medarbetarna fick även i uppdrag att definiera ”tillräcklig tillförlitlighet” när det gäller verkligt värde i situationen när det inte finns någon jämförbar marknad. Fortsatt arbete: medarbetarna skall så snart som möjligt ge sitt omdöme när det gäller mätinstrumentet angående verkligt värde när det inte finns någon jämförbar marknad.

IASB:s styrelse presenterar olika kännetecken och mätningar runt intäkter och intäktsredovisning. Denna presentation är baserad på tidigare preliminära beslut. Presentationen är indelad i en fundamental del och sedan olika principer som bygger upp och förklarar den fundamentala delen.

Fundamentalprincipen intäktsredovisning

Ett rapporterande företag skall ta upp en intäkt i den redovisningsperiod den uppkommer. Den skall mätas i verkligt värde, som var den dagen intäkten uppstod, om det är möjligt att både avgöra när den uppkom och kunna mäta det på ett tillräckligt tillförlitligt sätt. Följande principer klargör och utvidgar fundamentalprincipen.

- Kontrakterade intäkter kan inte uppkomma före ett existerande kontrakt finns.
- En kontrakterad intäkt skall redovisas när det skett en ökning i företagets anspråk mot en kund och detta anspråk har inträffat och kan bestämmas till verkligt värde med tillräckligt tillförlitlighet.
- En kontrakterad intäkt skall redovisas när det skett en minskning i anspråken mot företaget från en kund och detta anspråk har inträffat och kan bestämmas till verkligt värde med tillräckligt tillförlitlighet.

Fundamentala mättingsprinciper

Ett rapporterande företag skall mäta intäkter som uppkommer från en ökning av dess tillgångar eller en minskning av dess skulder, eller en kombination av båda, till det verkliga värdet av ökningen eller minskningen. Följande principer klargör och utvidgar fundamentalprincipen.

- Ett företag skall använda det mätinstrument som ger den högsta tillförlitligheten när de mäter värdet på en ökning eller minskning av företagets tillgångar eller skulder.
- Verkligt värde av en intäkt uppkommer genom ökning av den rapporterande enhetens kontrakterade tillgångar med hänsyn till exempelvis kreditrisker och valutaförändringar.
- Alla typer av avdrag som tillexempel rabatter, återbetalning och sänkning av räntan skall räknas bort från en intäkt innan den mäts i verkligt värde.

Diskussionen på detta IASB möte berörde hur verkligt värde för ett företags förpliktelser gentemot kunder ska beräknas. Styrelsen begrundade följande antaganden:

- Verkligt värde är det belopp som skulle ha betalats till en tredje part för att tredje parten skall utföra företagets kvarstående skyldigheter.
- Verkligt värde är det belopp som har betalats eller ska betalas av kunderna till företaget.
- Verkligt värde är det belopp som det kostar företaget att utföra sina förpliktelser.

IASB:s medarbetare rekommenderade till sin styrelse att det första antagandet var det bästa och att det var just det antagandet som FASB:s styrelse hade antagit. IASB:s styrelse uttryckte en stor osäkerhet runt detta och framför allt kring den praktiska appliceringen. Dock uttryckte

de sitt stöd för utkastet och var överens om att fortsätta driva denna ansats vidare. Denna fråga debatterades under ytterligare två möten och till slut fastslog IASB:s styrelse att sista punkten är den som de anser skall gälla.

5 Analys

I detta kapitel ska vi redogöra för IASB:s och FASB:s förhållande till varandra och vi kommer även att framhäva olikheter som kvarstår.

I teorin har vi redogjort för att det länge funnits en stor efterfrågan på en harmonisering av regelverken. Under åren har IASB och FASB kommit att bli de två stora standardsättarna och konvergeringen blev en naturlig följd av detta. Vid en sammanställning av nackdelar och fördelar med en konvergering fanns det fler nackdelar än fördelar. Exempelvis användes behovet av internkontroll som en nackdel men troligtvis är det endast i implementeringsskedet som det är ett problem. När väl företagen har lärt sig att använda de nya standarderna kommer med största sannolikhet arbetet att fortsätta som tidigare.¹⁰⁸ Det har funnits en oro över att inte de nya standarderna kommer att få den acceptans som krävs för att företagen skall använda dem. Även detta problem har IASB och FASB varit medvetna om och de har arbetat mycket med sina nationella standardsättare för att få dem att sträva mot en smidig konvergering.

5.1 FASB:s och IASB:s oberoende

Hur oberoende de båda organen är och hur mycket de styrs av sina respektive tillsynsorgan är däremot en fråga som skulle kunna diskuteras. Styrelsemedlemmarna i FASB är utsedda av FAF som i sin tur består av medlemmar från de olika medlemsorganisationerna samt av styrelsemedlemmar som de själva utser.¹⁰⁹ Faktumet att FAF, till viss del, utser sina egna medlemmar skulle kunna innebära att det finns risk för ”kompisval”. Dessutom är det FAF som både finansierar och kontrollerar FASB:s agerande. Oberoendet i en sådan organisation skulle kunna ifrågasättas. Argument för att styrka oberoendet i en sådan organisation skulle kunna vara att i stort sett alla möten är offentliga och att innan beslut tas i en fråga finns utkast utskickat för att få in intresseradades synpunkter. Dessa skall beaktas innan FASB tar beslut i frågan.

IASB:s styrelse utses av IASCF. Skillnaden mot FAF är att IASCF:s styrelse utses genom kommittéer och genom att andra personer eller företag nominerar dem vilket skulle kunna leda till att oberoendet i denna styrelse är starkare.¹¹⁰ Detta i sin tur borde innebära att styrelsemedlemmarna är mer opartiska när de utser medlemmarna i IASB:s styrelse. Vad som skulle kunna störa oberoendet i denna organisation är att det är IASCF som både fonderar och kontrollerar IASB:s arbete. Argumenten för att minska oberoendet, även för IASB, är att de har öppna möten och att deras förslag ges ut i form av utkast för synpunkter innan beslut tas i en fråga. Det är endast IASB:s och FASB:s styrelser som utses av de båda övergripande organen. Deras medarbetare är anställda på vanligt vis via vanliga ansökningar. Det är även medarbetarna som gör allt arbete med att samla in material och sammanställa information till styrelserna. IASB:s och FASB:s oberoende tenderar att öka genom att medarbetarna har en viktig funktion och att medarbetarna från IASB och FASB i vissa fall samarbetar. Styrelserna har visserligen det avgörande beslutet och behöver inte följa medarbetarnas linje.

¹⁰⁸ www.sec.gov/news/speech/spch040605dtn.htm, 2005-04-25

¹⁰⁹ www.fasb.org/faf/, 2005-05-02

¹¹⁰ www.iasb.org/about/constitution.asp, 2005-04-13

5.2 Intäktsredovisning

En viktig fråga i konvergeringsprocessen är intäktsredovisning. Denna fråga har IASB och FASB debatterat ända sedan konvergeringsprojektet inleddes. Ett av de största problemen som har följt med genom hela processen, när det gäller denna fråga, är att de inte kan enas om en definition på vad en intäkt är. Före konvergeringsprojektet inleddes hade IASB två olika definitioner på intäkter och har under arbetet utvecklat fler. I USA finns en mängd regelverk med definitioner på intäkter samt att FASB har utvecklat egna definitioner i sina Concepts Statements. För att kunna enas i denna fråga skulle en rimlig tanke eventuellt vara att de båda var för sig börjar med att enas om en definition som de sedan försöker att utveckla tillsammans till en gemensam.

5.2.1 Definitioner och de fyra synsätten

När IASB arbetar med sin definition av intäkter väljer de att använda definitionen för inkomster som finns i ramverket. Vidare använder de vinster och intäkter synonymt och de menar på att detta tillsammans är delar av en inkomst. IASB vill börja med att definiera inkomst och de olika delarna i en inkomst innan de börjar definiera intäkter. Definitionen på inkomst var IASB:s utgångspunkt men när de under konvergeringsarbetet utvecklade fyra synsätt valde de att utveckla en definition för varje synsätt. Det kan vara en nackdel att IASB har utvecklat totalt fem olika definitioner på intäkter, det är alltid svårare att enas när det finns många olika alternativ. De sista fyra definitionerna tenderar dock att inrikta sig mer på att definiera intäkter snarare än att se intäkt som en del av en inkomst. FASB har som utgångspunkt att definiera intäkter som en egen grupp och inte tillsammans med någon annan. FASB har under hela konvergeringsprocessen valt att hålla fast vid sin grunddefinition som bygger på tillgångar och skulder.

IASB lägger mycket vikt vid problematiken runt när en intäkt uppkommer vid flerstegstransaktioner samt hur värdet på tillgångar skall hanteras i olika situationer. FASB konstaterar att det är svårt att veta när en intäkt är realiserad, realiserbar eller intjänad när transaktionen är indelad i flera steg. Av denna orsak och att definitionen av intäkter stämmer överens med Concept Statement nr 6 valde FASB helt enkelt detta Statement för att slippa denna problematik. Samtliga mötesprotokoll påvisar att IASB tenderar att lägga mycket av sin tid på att arbeta med problematiken runt flerstegstransaktioner. Detta kan eventuellt leda till att det kan bli svårt för IASB och FASB att hitta en gemensam definition. FASB har valt att gå på IASB:s linje när det gäller att dela upp inkomster i olika grupper. Orsaken till att de valde att göra detta var att de ansåg att det underlättar för investerare. De ansåg dock att det skulle bli ett merarbete med definitionen att dela in inkomster i olika delar eftersom det troligen skulle uppkomma nya delar.

När det gäller de fyra synsätten har IASB och FASB enats om att skuldeliminering och helhetsgenomförandet är de synsätt de skall arbeta vidare med. Både IASB och FASB har utvecklat en definition på intäkt till varje synsätt. Dessa definitioner är i grunden lika men IASB har en tydligare definition till varje synsätt än vad FASB har. IASB har i sina definitioner även en bredare grund medan FASB endast vill utveckla den definition som bygger på tillgångar och skulder. Detta skulle kunna leda till problem när de skall enas om vilken infallsvinkel de vill använda sig av eller om de skall ha en kombination av de båda.

5.2.2 IASB:s och FASB:s arbetskriterier och mätkriterier för intäkter

IASB har i sina kriterier valt att utforma dessa på ett allmännare vis än FASB. IASB har däremot uttryckligen sagt att både element criteria och measurement criteria måste vara uppfyllda för att en intäkt skall få redovisas. FASB har utvecklat sina kriterier på ett striktare vis men de har inte något krav på att båda kriterierna skall vara uppfyllda. Under diskussionerna som IASB hade om de olika kriterierna lade de stor vikt runt tredje part och hur en intäkt skall redovisas i dessa sammanhang. De fastslog när ett företag får redovisa en intäkt i dessa sammanhang. Dessa diskussioner kan vara orsaken till att de inte arbetat fram tydligare kriterier, utan ansett att tredje part diskussionerna får ta en större plats i diskussionen. Vidare skulle det kunna vara svårt att sätta kriterier som passar in även i tredje part- sammanhang. Då IASB ansåg tredje part diskussionerna vara av stor väsentlighet kan detta ha lett till merarbete under diskussionerna om de olika kriterierna. FASB har inte nämnt tredje part i sina diskussioner, vilket kan tyda på att de inte anser detta som något problem. Samtliga beslut som har tagits är preliminära.

5.2.3 Verkligt värde

Både IASB och FASB är överens om att verkligt värde är ett bra mätvärde för intäktsredovisning. IASB är dock noga med att poängtera att de endast ser detta värde som en bra arbetsprincip men att de inte är övertygade om att det är detta värde som kommer att gälla i slutänden. Vidare är framförallt IASB oroliga över hur verkligt värde skall mätas när det inte finns en jämförbar marknad. På de olika inbördes mötena lade FASB sin tyngdpunkt på att definiera "tillräcklig tillförlitlighet" medan IASB lade sin tyngdpunkt på att ta fram kännetecknen och mätningar för intäkter och intäktsredovisning. IASB har varit betydligt mer konkreta i sitt arbete med att statuera när en intäkt uppkommer och vad som är verkligt värde. FASB har inte arbetat vidare med detta och har därmed inte kommit vidare i diskussionen. De olika inriktningarna på IASB:s och FASB:s möten indikerar att det kan vara svårt för dem att enas om en gemensam definition på verkligt värde och hur det skall mätas. Trots att IASB är medvetna om vissa val som FASB har gjort i sina diskussioner väljer de att gå sin egen väg och gör andra val. Allt detta skulle kunna leda till att det blir långa diskussioner om verkligt värde – frågan. Detta är den fråga som IASB och FASB har diskuterat mest sinsemellan.

6 Slutsatser

I detta kapitel skall vi dra våra slutsatser utifrån uppsatsen. Avslutningsvis har vi en slutdiskussion.

Det kommer att bli svårt för IASB och FASB att enas om en gemensam standard runt intäktsredovisning.

Vi hade delat upp huvudfrågan i tre kategorier för att tydligare kunna besvara den. De två första kategorierna berörde IASB:s och FASB:s definitioner på intäkter. Efter att ha läst mötesprotokollen och klargjort för deras olika ageranden ligger följande argument som underlag för den dragna slutsatsen:

- ★ De hade olika definitioner på intäkter innan diskussionerna inleddes. De har under diskussionens gång utvecklat ytterligare egna definitioner. Faktumet att de utvecklar fler nya definitioner på egen hand gör att de kommer längre ifrån än närmare varandra. Detta bidrar till att det inte verkar rimligt att tro att de skall hinna enas om en gemensam ståndpunkt innan årets slut.
- ★ FASB är mer rationella i sina diskussioner då de försöker enas om en definition. De valde till exempel Concept Statement nr 6 för att den var lättare att använda vid exempelvis flerstegstransaktioner och vid transaktioner där tredje part är inblandad.
- ★ IASB och FASB har ibland olika fokus på sina möten. IASB har stort fokus på flerstegstransaktioner och transaktioner där tredje part är inblandad. FASB lägger inte någon större tonvikt på denna diskussion.

Den sista delkategorin berörde IASB:s och FASB:s oberoende:

Med tanke på hur IASB:s och FASB:s styrelser är utsedda uppkom frågan om oberoendet kunde påverka arbetet med den gemensamma standarden. Det rimligaste att anta är att det är FASB som skulle vara mindre oberoende med tanke på att medlemmarna i denna styrelse till viss del är utsedda genom "kompisval". Efter att ha arbetat med uppsatsen har det dock framkommit att det är IASB:s styrelse som har samarbetsproblem, om dessa problem grundar sig i oberoendet eller inte går inte att svara på. Uppfattningen att det är IASB:s styrelse som har samarbetsproblem grundas på alla genomgångna mötesprotokoll. Exempel på där IASB:s styrelse agerat lite underligt och där FASB:s styrelse varit tillmötesgående:

- ★ IASB verkar inte ta speciellt mycket hänsyn till vad andra parter anser i olika frågor. Ett exempel på där IASB gick sin egen väg var frågorna runt verkligt värde. IASB:s vilja att samarbeta är inte tillräcklig stark i alla situationer utan de håller för mycket på vad de själva anser
- ★ FASB:s styrelse har visat stor samarbetsvilja när det gällde att dela in inkomster i olika grupper. IASB:s styrelse hade från början valt att ha en indelning på inkomster, detta hade inte FASB:s styrelse valt att ha. För att möta IASB gick FASB med på att inkomster skulle delas upp trots att det innebar merarbete med definitioner

Slutdiskussion

Vi anser att det bästa sättet för IASB och FASB att nå fram till en lösning i intäktsfrågan är att de, var för sig, börjar med att komma fram till en definition som de står för. Detta är en förutsättning för att de skall kunna komma fram till en gemensam definition. Vi tror att verkligt värde kommer att bli det mätinstrument som de kommer att enas om trots att IASB just nu har framhåvt att de endast har gått med på att ha det som ett arbetsnamn. Vi ser ingen anledning till att ha ett arbetsnamn och när allt är framarbetat runt mätinstrumenten byta detta till något annat. Då blir allt arbete ogjort. Idag finns inte heller något annat alternativ än verkligt värde.

Angående det vi nämnde att IASB inte samarbetar i tillräcklig stor utsträckning vill vi utveckla punkt ett under delkategori två i våra argument som underbygger slutsatsen för att tydliggöra detta. En av frågorna gällde hur verkligt värde skulle beräknas för ett företags förpliktelser mot en kund: FASB:s styrelse och IASB:s medarbetare ansåg att verkligt värde är det belopp som skulle ha betalats till en tredje part för att denne ska utföra företagets kvarstående skyldigheter. IASB:s styrelse ansåg att verkligt värde är det belopp som det kostar företaget att utföra sina förpliktelser. Det enda som skiljer de båda ställningstagandena åt är att verkligt värde skall vara det belopp som företaget skulle ha fått betala till tredje part, detta ställningstagande står FASB bakom, IASB:s styrelse anser att det är vad det skulle ha kostat dem att utföra tjänsten själva. Både IASB och FASB är överens om att verkligt värde är en kostnad för företaget. Eftersom både FASB:s styrelse och IASB:s medarbetare stod bakom samma uppfattning förefaller det ologiskt att IASB väljer ett annat ställningstagande när de har samma grundtanke. Ytterligare ett exempel på IASB:s ovilja att samarbeta är att det i IASB:s definition på inkomst står: *att en inkomst uppstår när en ökning av en tillgång eller en minskning i skulder resulterar i en ökning av eget kapital. Det får inte vara en ökning som uppkommer genom att ägarna sätter in eget kapital.* I FASB:s definition på intäkter står: *att en ökning av tillgångar har skett som ger en ökning i eget kapital och det får inte bero på att ägarna sätter in pengar. En intäkt kan även uppkomma genom en minskning av skulder som lett till en ökning av Eget kapital.* Med tanke på likheten i dessa definitioner är det konstigt att inte IASB och FASB kan enas om en definition på intäkter. Det enda som IASB egentligen skulle behöva göra är att utlämna vinster från inkomstdefinitionen för att IASB:s och FASB:s definitioner ska vara lika.

Målsättningen som IASB och FASB hade vid början av sina diskussioner att intäktsredovisningsfrågan skulle vara löst senast år 2005 anser vi inte kommer att hålla. Detta på grund av att de står för långt ifrån varandra och att detta avstånd ökar istället för att minska. Samt att IASB:s styrelse inte visar tillräcklig stor samarbetsvilja.

Vidare studier

Ett förslag på fortsatta studier är att följa upp konvergeringsarbetet mellan IASB och FASB. Ytterligare ett förslag är att se om och hur de enats om en gemensam definition på intäkter.

Källförteckning

Litteratur

Alvesson, M., & Sköldberg, K (1998) *Tolkning och Reflektion*, Studentlitteratur, Lund.

Backman, J. (1998) *Rapporter och uppsatser*, Studentlitteratur, Lund.

Bryman, A. (2002). *Samhällsvetenskapliga metoder* (1.1 Upplagan), Liber Ekonomi, Malmö.

Most, K. (1984) *International conflict of accounting standards: a research report*, Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, Vancouver

Nobes, C., & Parker, R (1981) *Comparative international accounting*, Philip Allan, Oxford

Patel, R., & Tebelius, U (Red.). (1987) *Grundbok i forskningsmetod*, Studentlitteratur, Lund.

Ryan, B., Scapens, R., & Theobald, M (2002) *Research Method and Methodology and Finance and Accounting*, (Second edition), Thomson, London.

Silverman, D. (1993) *Interpreting qualitative data: methods for analyzing talk, text and interaction*, Sage, London.

Svensson, P., & Starrin, B (Red.). (1996) *Kvalitativa studier i teori och praktik*, Studentlitteratur, Lund.

Internetadresser

www.fasb.org 2005-05-11

www.fasb.org/annualreport/FAF2004AR.pdf, 2005-06-07

www.fasb.org/facts, 2005-04-06, 2005-04-07

www.fasb.org/faf/, 2005-04-07, 2005-05-02

www.fasb.org/fasac, 2005-05-02

www.fasb.org/intl/convergence_iasb.shtml, 2005-05-04, 2005-05-09

www.fasb.org/project/revenue_recognition.shtml, 2005-04-13, 2005-04-25

www.fasb.org/project/tfr_article_dec_2002.pdf, 2005-04-26

www.iasb.org 2005-05-11

www.iasb.org/about/constitution.asp, 2005-04-13, 2005-04-14

www.iasb.org/about/constitution.asp, 2005-06-07

www.iasb.org/about/due_process.asp, 2005-05-03

www.iasb.org/about/faq.asp?showPageContent=no&xml=18_20_24_17122003.htm, 2005-05-03

www.iasb.org/about/faq.asp?showPageContent=no&xml=18_21_24_17122003.htm, 2005-05-03

www.iasb.org/about/structure.asp, 2005-04-13

www.iasb.org/uploaded_files/documents/16_20_revenue-ps.pdf, 2005-04-22

www.iasplus.com/agenda/liabrev.htm, 2005-04-13

www.iasplus.com/iasplus/0406ifrsus.pdf, 2005-04-15, 2005-05-09

www.iasplus.com/resource/gaap2002.pdf, 2005-04-13

www.iasplus.com/restruct/whatis.htm, 2005-04-14, 2005-05-04

www.ne.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=234260&i_word=kvantitativ, 2005-05-09

www.ne.se/jsp/search/article.jsp?i_sect_id=234209&i_history=1, 2005-05-09

www.sec.gov/about/whatwedo.shtml 2005-04-20

www.sec.gov/news/speech/spch040605dtm.htm, 2005-04-25

Artiklar

IASB and FASB international working group on performance reporting starts work (2005), IASB Insight, (January), s 5