



Företagsekonomiska institutionen
Ekonomihögskolan
Lunds Universitet

Kandidatseminarium
Januari 2002

RR 15 – Immateriella tillgångar

och dess redovisningsmässiga effekter

Författare:
Anna Bogren
Anna Brontz
Anna Månsson

Handledare:
Michael Thorstensson

Sammanfattning

Titel	RR 15 och dess redovisningsmässiga effekter
Seminariedatum	2002-01-18
Ämne	Kandidatuppsats i redovisning, 10 poäng
Författare	Anna Bogren, Anna Brontz och Anna Månsson
Handledare	Michael Thorstensson
Sökord	RR 15, immateriella tillgångar, FoU
Syfte	Vårt syfte är att undersöka och jämföra vilka redovisningsmässiga effekter RR 15 har medfört för företag, vars verksamhet bygger på forskning och/eller utveckling, inom branscherna IT och Hälsovård.
Metod	Vår uppsats bygger på en fallstudie av sex företag, tre inom IT och tre inom Hälsovård samt litteraturstudier inom vårt ämnesområde.
Slutsatser	<p>De redovisningsmässiga effekterna för företagen har varit spridda. För hälften av företagen har införandet av RR 15 inneburit en ökad aktivering, medan två företag inte påverkades alls och för ett företag innebar det ökad kostnadsföring.</p> <p>Effekten som påvisades berodde på två faktorer, dels vilken verksamhet företaget har och dels hur redovisningen av FoU skett innan. Detta var inget branschspecifikt utan de företag som nu har börjat aktivera är de som går med vinst. Den dominerande principen tidigare var direkt kostnadsföring och bara ett företag i fallstudien aktiverade tidigare FoU. Det var också detta företag som fått börja kostnadsföra i större utsträckning.</p> <p>RR 15 kommer förmodligen att leda till en ökad aktivering, d v s en ökad matchning. Företag som vill kostnadsföra har dock fortfarande möjlighet till detta eftersom även RR 15 lämnar en hel del över till egna tolkningar. Det kommer dock att bli svårare att aktivera, jämfört med BFN R1, då kraven för att uppfylla kriterierna för aktivering är mycket hårdare i RR 15.</p>

Förord

Vi skulle vilja tacka följande personer, utan vars hjälp denna uppsats hade varit svår att skriva:

Mats-Åke Andersson, Lennart Axelman, Johan Boman, Thomas Grandin, Karl Ove Grönqvist, Peter Hein, Bertil Jungmar, Willard Möller och Christian Svensson.

Vi vill även tacka alla som ställt upp och hjälpt oss med material och utskrifter samt de företag som tog sig tid att besvara vår enkät, som tyvärr inte kunde användas i uppsatsen då svarsfrekvensen var för låg.

Lund, den 10 januari 2002

Anna Bogren, Anna Brontz och Anna Månsson

Innehållsförteckning

FÖRKORTNINGSLISTA	7
1 INLEDNING	8
1.1 Bakgrund	8
1.2 Problematisering	9
1.2.1 Problemfrågor	10
1.3 Syfte	10
1.4 Avgränsningar	11
1.5 Uppsatsens fortsatta disposition	11
2 METOD	12
2.1 Ämnesval	12
2.1.1 Relevans	12
2.2 Val av metod	13
2.2.1 Referensram	13
2.2.2 Perspektiv	13
2.3 Kvalitativ vs kvantitativ undersökning	13
2.3.1 Fallstudie	14
2.3.1.1 Intervjumetod	15
2.4 Informationsinsamling	15
2.5 Källdiskussion	15
2.5.1 Sekundärdata	16
2.5.2 Primärdata	17
2.6 Källhänvisning	17
3 REDOVISNINGSPRINCIPER	19
3.1 Allmänna principer	19
3.1.1 Överskådlighet	19
3.1.2 Helhetskrav	20
3.1.3 God redovisningssed	20
3.1.4 Rättvisande bild	21

3.2	Andra grundläggande principer	22
3.2.1	Fortlevnadsprincipen	23
3.2.2	Jämförbarhetsprincipen	23
3.2.3	Bokföringsmässiga grunder	23
3.2.4	Post-för-post-värdering	23
3.2.5	Bruttoredovisning	24
3.2.6	Kontinuitetsprincipen	24
3.2.7	Försiktighetsprincipen	24
3.3	Andra principer	25
3.3.1	Försiktighetsprincipen	25
3.3.2	Matchningsprincipen	27
3.4	Redovisningstraditioner	29
3.4.1	Anglosaxisk redovisningstradition	29
3.4.2	Kontinental redovisningstradition	30
3.4.3	IASBs Referensram	32
3.4.4	Begriplighet	33
3.4.5	Relevans	33
3.4.6	Tillförlitlighet	34
3.4.7	Jämförbarhet	35
3.4.8	Avvägningar	35
3.4.9	Svenska kvalitativa egenskaper	36
4	TILLGÅNGSDEFINITIONER	37
4.1	Tillgång enligt IASB	37
4.2	Tillgång enligt FASB	38
4.3	IASB – FASB	40
4.4	Immateriella tillgångar	41
4.4.1	Forskning och utveckling	43
4.4.2	Redovisning av immateriella tillgångar	43
5	LAGAR OCH NORMER	46
5.1	Internationell harmonisering	46
5.2	Normsättning	47
5.3	Årsredovisningslagen (1995:1554)	49
5.3.1	Inledning	49
5.3.2	Anläggningstillgångar	49

5.4	BFN R 1 Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader	50
5.4.1	Inledning	50
5.4.2	Tillämpning	50
5.5	RR 15 – Immateriella tillgångar	52
5.5.1	Inledning	52
5.5.2	Vad innebär RR 15?	52
5.5.2.1	Internt upparbetade immateriella tillgångar	53
5.5.2.2	Kostnadsföring	54
5.5.2.3	Värdering	54
5.5.2.4	Nyttjandeperiod och avskrivningar	55
5.6	IAS 38 – Intangible Assets	56
5.6.1	Inledning	56
5.6.2	Bakgrund	57
5.7	RR 17 – Nedskrivningar	58
5.7.1	Inledning	58
5.7.2	Tillämpning	58
5.8	RR 5 – Byte av redovisningsprincip	59
5.8.1	Inledning	59
5.8.2	Tillämpning	60
5.9	Jämförelser	60
6	EMPIRI	63
6.1	Företagspresentation	63
6.1.1	Gambro	63
6.1.2	Karo Bio	64
6.1.3	Q-Med	64
6.1.4	C Technologies	65
6.1.5	Frango	66
6.1.6	IAR Systems	66
6.2	Intervjuer med fallföretag	67
6.2.1	Varför började Ni tillämpa RR 15 i förtid?	67
6.2.2	Redovisningen av FoU före RR 15	67
6.2.3	Redovisningsmässiga förändringar	68
6.2.3.1	IT	68
6.2.3.2	Hälsovård	68
6.2.4	Gränsdragning mellan forskning och utveckling	69
6.2.4.1	IT	69
6.2.4.2	Hälsovård	70
6.2.5	Blir det en mer rättvisande bild av företag med RR 15?	70
6.2.6	Fördelar med R15	71

6.2.7	Nackdelar med RR 15	71
6.3	Intervjuer med revisorer och redovisningskonsult	72
6.3.1	Trend mot matchning eller försiktighet	72
6.3.2	Fördelar	73
6.3.3	Nackdelar	73
6.3.4	Gränsdragning mellan forskning och utveckling	74
6.3.5	Vad tycker företagen om RR 15?	74
6.3.6	Blir det en mer rättvisande bild av företagen med RR 15?	74
7	ANALYS	75
7.1	Redovisningsmässiga konsekvenser av RR 15	75
7.2	Uppfattningar om RR 15	78
7.3	Är FoU en tillgång?	79
8	SLUTSATS	80
8.1	Redovisningsmässiga konsekvenser	80
8.2	Förslag till fortsatta studier	81
	KÄLLFÖRTECKNING	82
	Publicerade källor	82
	Muntliga källor	87
	Elektroniska källor	87
	BILAGA 1 ÖVERGÅNGSREGLER, RR 15	88

Förkortningslista

AAA	American Accounting Association
BFN	Bokföringsnämnden
EU	Europeiska Unionen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FAS	Financial Accounting Standards
FASB	Financial Accounting Standards Board
FoU	Forskning och utveckling
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
PwC	Pricewaterhouse Coopers
RR	Redovisningsrådet, eller i samband med nummer Redovisningsrådets rekommendation
SEC	Securities and Exchange Commission
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts
SOU	Statens Offentliga Utredningar
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

Inledning

I detta kapitel tas bakgrund, problematisering och syfte med uppsatsen upp.

1.1 Bakgrund

Under augusti 2000 utkom Redovisningsrådet (RR) med en ny rekommendation gällande redovisning av immateriella tillgångar (RR 15), som skulle trätt i kraft den 1 januari 2001. Ikraftträdandet sköts dock upp ett år, till den 1 januari 2002, eftersom företagen behövde tid för att anpassa sin redovisning. Rekommendationen är baserad på International Accounting Standards Boards¹ (IASB) rekommendation IAS 38, vilken trädde i kraft 1 juli 1999. I Sverige har vi tidigare haft Bokföringnämndens (BFN) rekommendation BFN R1: redovisning av forskning- och utvecklingskostnader samt Årsredovisningslagen (ÅRL) (1995:1554).

Den svenska redovisningstraditionen har kännetecknats av en försiktig bedömning av företagets tillgångar snarare än en rättvisande. Som exempel kan nämnas att de flesta svenska börsbolag valt att inte aktivera utgifter för utveckling trots att detta varit tillåtet enligt både ÅRL och BFN R1². Införandet av RR 15 innebär ett krav på aktivering av utgifter för utveckling under förutsättning att de i rekommendationen specificerade kraven är uppfyllda.

Den ökade internationaliseringen bidrar till att de svenska redovisningsprinciperna måste anpassas efter IASBs. Dessa normer härrör från den anglosaxiska traditionen³ och då Redovisningsrådets nya rekommendationer bygger på IASBs⁴, leder detta till att den svenska redovisningen torde påverkas åt detta håll.

Den anglosaxiska traditionen har starkt betonat sin informativa roll, detta för att möta aktiemarknadens stora behov av rättvisande information till investerare.⁵ De senaste årtiondena har aktiemarknaden vunnit inflytande även i Sverige. Detta har medfört att behovet av en rättvisande bild av företagets tillgångar har stärkts. De starka impulserna från USA, i och med många svenska företags notering på den amerikanska börsen, kan även de vara en orsak till att svensk redovisning kan

¹ 1999 var namnet på organisationen IASC (International Accounting Standards Committee), men eftersom organisationen fr o m 2001 heter IASB har vi genomgående använt detta namn

² Thorell, 2001

³ Alexander and Archer, 2000

⁴ Axelman, 2001

⁵ Artsberg, 1992

komma att ändras⁶. Tidigare finansierades företagens verksamhet i högre grad av banklån än vad som idag är fallet i och med att kapital nu har större rörlighet över gränserna. Detta har fått till följd att svenska företag letar investerare även i utlandet. Medan bankerna föredrar en försiktig värdering av företagens resultat vill övriga investerare se en så korrekt värdering som möjligt⁷.

1.2 Problematisering

Under november 2001 diskuterades det i Dagens Industri hur Redovisningsrådets nya rekommendation RR 15 kommer att påverka företagens redovisning och framtidsutsikter. Fokus i denna debatt har låg på tillväxtföretag och företag inom den så kallade nya ekonomin. Alla företag, som har utgifter som faller under RR 15, kommer dock att påverkas på ett eller annat sätt av de nya reglerna.

Industrifondens VD, Lars Öjefors, hävdar att tusentals svenska tillväxtföretag hotas av konkurs på grund av den nya rekommendationen. Enligt Öjefors krävs det övergångsregler eftersom rekommendationen kommer att vara retroaktivt gällande. Han anser vidare att införandet av RR 15 kan leda till att stora poster i balansräkningen kommer att försvinna på en natt. Problemet är, menar Öjefors, att många företag har redovisat uppblåsta balansräkningar och att de nya reglerna därmed kan vara dödsstöten för en mängd livskraftiga företag.⁸

Vi ställer oss frågande till om rekommendationen verkligen kommer att få så ödesdigra konsekvenser och målet med våra undersökningar är att få svar på vilka de redovisningsmässiga konsekvenserna blir. Traditionellt spelar t ex FoU olika stor roll i olika företag och inom olika branscher. Det är därför också högst troligt att RR 15 kommer att påverka olika företag olika mycket.

Under våren 2001 skrevs en magisteruppsats vid Lunds Universitet med titeln "RR 15 Immateriella tillgångar: Redovisningsmässiga- och ekonomiska konsekvenser av införandet av RR 15 hos svenska börsnoterade företag" av Henrik Ekström och Andreas Jönsson. Denna behandlar hur de större svenska företagen kommer att påverkas av RR 15 samt hur de svenska publika företagen ser på den nya rekommendationen. Uppsatsens slutsats var att svenska börsbolag i större utsträckning än tidigare kommer att aktivera sina FoU-utgifter. Enligt författarna kan rekommendationen även leda till minskade investeringar i FoU. Uppsatsen bygger på en undersökning av företag inom vitt skilda branscher som därför påverkas olika mycket av den nya rekommendationen.⁹ Vi anser det intressant att undersöka hur de företag som bedriver mycket FoU påverkas av rekommendationen. Detta eftersom effekten rimligen borde bli större i företag

⁶ Thomasson *et al*, 1997

⁷ Thomasson *et al*, 1997

⁸ Lundell, 2001

⁹ Ekström & Jönsson, 2001

med stora poster för FoU. Exempel på sådana företag finns bl a inom branscherna IT och Hälsovård. Vi är även intresserade av att undersöka om företag med olika finansiella förutsättningar får olika effekter av RR 15. Detta för att se om det finns skillnader även inom branscherna hur företagen påverkas.

Huvudregeln i BFN R1 är att utgifter för FoU skall kostnadsföras direkt när de uppkommer. Samma rekommendation lämnar dock möjlighet till aktivering i och med att den säger att aktivering *får* ske om utgifterna är av väsentligt värde för företaget. Reglerna i den nya rekommendationen är mer konkreta vad gäller kostnadsföring och aktivering av FoU och immateriella tillgångar i allmänhet, vilket borde medföra att jämförbarheten mellan företag förbättras för externa intressenter. Av intresse är att se mer exakt vad RR 15 innebär och vad rekommendationen avser med en immateriell tillgång.

En del företag, t ex Volvo och Cell Network, har redan i år ändrat redovisningsprincip i sina delårsrapporter¹⁰. Vi inriktar oss på svenskstyrda, börsnoterade forskningsintensiva företag, som redan använder RR 15. Detta eftersom svenskstyrda företag inte influeras av något utländskt moderbolag som redovisar efter andra normer. Dessutom är det lättare att få information om börsnoterade företag och det är först och främst dessa som Redovisningsrådets rekommendationer vänder sig till. Att vi väljer forskningsintensiva företag beror på att vi, som ovan nämnts, tror att det är dessa som kommer att påverkas mest av RR 15.

1.2.1 Problemfrågor

De frågor som vi vill besvara under arbetets gång är:

- Hur har företagen inom branscherna IT och Hälsovård redovisningsmässigt påverkats av införandet av RR 15?
- Har den ena branschen påverkats mer än den andra eller är effekten av införandet beroende av andra faktorer?

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att undersöka och jämföra vilka redovisningsmässiga effekter, d v s kostnadsföring kontra aktivering av utgifter för FoU, införandet av RR 15 har fått för forskningsintensiva företag inom branscherna IT och Hälsovård.

¹⁰ Nya redovisningsprinciper förvirrar analytiker, 2001

1.4 Avgränsningar

Vi avser att i denna uppsats enbart behandla börsnoterade företag, då Redovisningsrådet främst vänder sig till dessa och eftersom RR 15 än så länge enbart gäller för koncerner. Ofta förknippas immateriella tillgångar med goodwill, men då denna inte behandlas av RR 15 är det inte något vi tar upp i uppsatsen. Att ta upp alla immateriella tillgångar som nämns i rekommendationen skulle göra denna uppsats för omfattande, varför vi har valt att enbart koncentrera oss på FoU.

1.5 Uppsatsens fortsatta disposition

Kapitel 2 – Metod – beskriver hur vi gick tillväga, vårt val av metod, perspektiv och företag

Kapitel 3 – Redovisningsprinciper – beskriver de redovisningsprinciper som vi anser vara väsentliga för uppsatsen

Kapitel 4 – Tillgångsdefinitioner – behandlar ett par tillgångsdefinitioner samt problematiken kring immateriella tillgångar

Kapitel 5 – Lagar och normer – tar upp internationell harmonisering, normgivare samt lagar och normer gällande immateriella tillgångar

Kapitel 6 – Empiri – beskriver fallföretagen och vad som framkom vid intervjuerna

Kapitel 7 – Analys – här analyseras den information vi fått fram under arbetet med uppsatsen

Kapitel 8 – Slutsats – här drar vi slutsatser av det som framkommit i vår fallstudie och ger avslutningsvis förslag till vidare studier inom området

Metod

Detta kapitel beskriver vårt tillvägagångssätt i uppsatsarbetet beträffande val av ämne, metod, fallföretag samt litteratur.

1.6 Ämnesval

Ett alltid lika aktuellt ämne inom redovisning är hur immateriella tillgångar ska redovisas, och fram till införandet av RR 15 fanns det ingen rekommendation som behandlade dessa, förutom FoU i BFN R1. Då RR 15 tycks vara både välkommen och ses som en katastrof ansåg vi det intressant att undersöka hur företagen reagerat och vilka konsekvenser införandet lett till. Vi valde att fokusera på FoU-utgifter, eftersom FoU är en viktig del av många företags verksamhet.

Vi beslöt oss för att göra en studie av ett fåtal företag inom branscherna IT och Hälsovård, eftersom RR 15 först trädde i kraft 1 januari 2002 och majoriteten av företag inte ännu börjat tillämpa rekommendationen. Att vi valde dessa två branscher berodde på att det finns många företag inom Hälsovård och IT som satsar mycket på forskning och/eller utveckling. Det är med andra ord dessa som borde påverkas mest av RR 15, då de borde ha utgifter av väsentligt värde hänförliga till FoU. Därför är det intressant att undersöka hur just dessa två branscher påverkas.

Med anledning av att de företag, som redan har börjat tillämpa RR 15 självmant har valt att göra det i förtid, kan det medföra att dessa företag antingen gynnas eller får små eller obefintliga effekter av införandet av RR 15. För att få ytterligare infallsvinklar och synpunkter på RR 15 beslöt vi oss även för att intervjua några revisorer.

1.6.1 Relevans

Relevans är ett viktigt begrepp när man skall göra en utredning eller bedriva forskning. Det arbete som görs skall inte bara vara viktigt och betydelsefullt för forskaren, utan även för andra människor. Uppsatsen skall ha ett budskap men den behöver inte rikta sig till den breda allmänheten.¹¹

Vi anser att vår uppsats motsvarar de ovan nämnda kraven på relevans. RR 15 är ny, hade vid skrivandets början inte trätt i kraft ännu, men hade redan debatterats i

¹¹ Eriksson och Wiedersheim-Paul, 1997

tidningarna. Vi vill ge en bild av hur rekommendationen har påverkat företag inom de ovan nämnda branscherna.

1.7 Val av metod

1.7.1 Referensram

Vår referensram, d v s såväl medvetna som omedvetna antaganden om hur verkligheten fungerar, speglas i våra normer, värderingar och fördomar. Dessa grundar sig bl a i vår uppfostran, utbildning, erfarenheter, kulturella bakgrund och yrkesroll.^{12, 13} Våra studier har påverkat vår referensram i och med att vi alla har läst vid Lunds universitet och har blivit präglade i vårt val av litteratur och principer samt vår värdering av dessa.

1.7.2 Perspektiv

Ordet perspektiv stammar från det latinska ordet perspicere, som betyder se igenom¹⁴. Vi har valt att skriva främst i ett användarperspektiv. Vårt perspektiv har även styrt samlandet av data och vilka teorier som används¹⁵. Med användarperspektiv syftar vi på läsare av finansiella rapporter.

1.8 Kvalitativ vs kvantitativ undersökning

I en kvantitativ undersökning försöker man mäta ett fenomen med siffror. Dessa ger sällan svaret på varför, men ger mer precisa och generella svar än i en kvalitativ undersökning. Materialet är större och metoden är ofta standardiserad för att kunna dra statistiskt säkerställda slutsatser. I en kvalitativ undersökning är materialet ofta litet och det går därför inte att göra en statistisk analys av det. Den kvalitativa undersökning vill ofta svara på frågor som varför och frågeställningarna kan vara komplexa.¹⁶ I denna uppsats är det primära att inte bara undersöka de redovisningsmässiga effekterna utan även att få svar på frågor som varför de effekter har uppstått, vad företagen anser om den nya rekommendationen och varför de valt att tillämpa rekommendationen i förtid. En rent kvantitativ studie skulle inte kunna ge svar på alla dessa frågor och då underlaget för en sådan vore begränsat, p g a att RR 15 först trädde ikraft den 1

¹² Lundahl och Skärvad, 1999

¹³ Eriksson och Wiedersheim-Paul, 1997

¹⁴ Lundahl och Skärvad, 1999

¹⁵ Svenning, 1999

¹⁶ *Ibid*

januari 2002 och många företag först börjar tillämpa rekommendationen då, ansåg vi att denna ansats inte var lämplig¹⁷. Vi har därför valt en induktiv metod, i form av en fallstudie. En induktiv metod innebär att man inte utgår ifrån någon teori utan att man själv bygger upp en sådan¹⁸.

1.8.1 Fallstudie

En sorts kvalitativ studie är fallstudier. Dessa är vanliga inom de samhällsvetenskapliga ämnena. I en fallstudie används bara ett fåtal undersökningsobjekt, i vårt fall sex företag. Urvalet görs inte med tanken att undersökningen skall leda till generaliseringar, utan syftet är deskriptivt. Urvalet är med andra ord ett icke-sannolikhetsurval. Syftet är att förstå hur något utvecklas eller fortlöper och i slutändan att få en helhetsbild.¹⁹ Våra kriterier var att företagen hade börjat tillämpa RR 15 i förtid, att deras verksamhet bygger på FoU, att företagen visade spridda resultat (vi ville ha både vinst- och förlustgående företag representerade) och att de var noterade på OM Stockholmsbörsen på antingen A- eller O-listan.

Att göra en fallstudie av ett fåtal företag beslutade vi oss för när vi upptäckte att endast minoriteten av företagen använde RR 15. Då vi dessutom gör en komparativ jämförelse mellan två branscher, IT och Hälsovård, såg vi fallstudien som den metod som var bäst lämpad för att kunna få en helhetsbild av de företag som vi studerat och därifrån kunna analysera RR 15s påverkan i ett företags balans- och resultaträkning. Att det blev just sex företag berodde på att det dels är ett hanterligt antal och dels att vi bedömde att vår helhetssyn skulle förbättras jämfört med ett färre antal i hänseende att vi även har gjort en jämförelse mellan branscher.

Fallföretagen valdes ut genom att vi gjorde en översiktlig genomgång av års- samt delårsrapporter för företag inom branscherna IT och Hälsovård, noterade på OM Stockholmsbörsen på A- eller O-listan, med huvudkontor i södra Sverige. De företag som hade börjat tillämpa RR 15 och även klarade de övriga kriterierna kontaktades därefter. Vi kunde inte hitta tillräckligt med publika företag som redan hade implementerat RR 15 i södra Sverige, varför vi var tvungna att bredda vårt urval till hela Sverige. Vi genomförde antingen telefon- eller besöksintervjuer med managers/ekonomichefer på de olika företagen.

¹⁷ Merriam, 1994

¹⁸ *Ibid*

¹⁹ Halvorsen, 1992

1.8.1.1 Intervjumetod

Vi eftersträvade att få så mycket relevant information som möjligt av fallföretagen och därför valde vi att genomföra ostrukturerade och ostandardiserade intervjuer, som innebär att det varken finns ett färdigt frågeformulär eller fasta svarsalternativ.²⁰

Fördelen med ostrukturerade intervjuer i motsats till strukturerade intervjuer är att den som intervjuas får mer utrymme att leda diskussionen och inte styrs in i ett bestämt tankesätt utan får möjlighet att uttrycka sig på ett friare sätt. Även forskaren får fördelar: missuppfattningar kan redas ut och följdfrågor kan stickas in under intervjutillfället.²¹

1.9 Informationsinsamling

För att skapa oss en uppfattning om själva ämnet och för att bättre kunna avgränsa problemfrågan samt att få en djupare insikt i bakgrunden sökte vi först efter litteratur. Detta gjorde vi genom universitetsdatabasen LOVISA, olika tidskrifts-databaser, sökning i tidningsarkiv och efter uppsatser med liknande ämne.

Våra primärdata består av de intervjuer som genomfördes med de valda företagen och revisorerna/redovisningskonsulten, de artiklar, rekommendationer och ekonomiska rapporter från företag som analyserats.

1.10 Källdiskussion

De tre viktigaste källkritiska kriterierna²² som bör ställas är:

- samtidskrav
- tendenskritik
- beroendekritik

Samtidskrav innebär att källan ligger nära i tiden och därmed ökar sannolikheten att sanningshalten i källan är stor. Beroendekritik riktar sig mot om källorna är beroende av varandra och tendenskritik mot valet av ord, uttryck och urvalet av fakta.²³

Två andra viktiga faktorer att ta hänsyn till är validitet och reliabilitet:

- Validitet

²⁰ Thorstensson, 2001

²¹ Halvorsen, 1992

²² Eriksson och Widersheim-Paul, 1997

²³ Lundahl och Skärvad, 1999

Med validitet menas att det inte finns några systematiska mätfel. Det finns såväl inre som yttre validitet. Inre validitet innebär att det som mäts är det som avses att mätas. Yttre validitet däremot råder när det operationella mätvärdet och verkligheten stämmer överens.^{24, 25}

Enligt Lundahl och Skärvad (1999) finns det tre typer av relativt vanliga validitetsproblem:

Mätinstrument fångar bara in en del av den relevanta verkligheten –
mätinstrumentet mäter för lite

Mätinstrument fångar bara in en del av den relevanta verkligheten men registrerar dessutom fenomen utanför den relevanta verkligheten –
mätinstrument mäter snett

Mätinstrument fångar in hela den relevanta verkligheten men registrerar dessutom ytterligare fenomen utanför den relevanta verkligheten –
*mätinstrument mäter för mycket*²⁶

- Reliabilitet

Begreppet reliabilitet innebär hur pålitlig och tillförlitlig mätningen är. Med hög reliabilitet menas att oberoende undersökningar med samma metod bör få samma resultat.²⁷ I samhällsvetenskapliga undersökningar är detta ett problem, då omvärlden hela tiden förändras. Då det var en fallstudie vi utförde, kan inte de traditionella reliabilitetskraven användas. Enligt Guba & Lincoln bör man bekymra sig mer för den inre validiteten än för reliabiliteten, då det i sig är omöjligt att ha en inre validitet utan reliabilitet.²⁸

1.10.1 Sekundärdata

Sekundärdata är information som har samlats in av någon annan för ett annat ändamål²⁹. Vår sekundärdata består av de artiklar och böcker vi har samlat in och gått igenom. Artiklarna kommer främst ur amerikanska facktidskrifter och möter de ovanstående kraven. Den svenska tidskriften Balans, är visserligen inte reviderad, men är den svenska tidskrift där svensk redovisning debatteras. Artiklarna därifrån är därför relevanta i sammanhanget.

²⁴ Lundahl och Skärvad, 1999

²⁵ Eriksson och Wiedersheim-Paul, 1997

²⁶ Lundahl och Skärvad, 1999, s 151

²⁷ Holme och Solvang, 1997

²⁸ Merriam, 1994, s 180f

²⁹ Eriksson och Wiedersheim-Paul, 1997

1.10.2 Primärdata

Primärdata är information som man själv samlar in för ett bestämt ändamål³⁰. Vår primärdata består av lagtexter, rekommendationer, årsredovisningar, delårsrapporter, intervjuer samt två artiklar i Dagens Industri.

I den empiriska delen av vår uppsats hade vi i initialskedet ett validitetsproblem, nämligen att vi mätte mer än vad som var avsikten. Vi har valt att utgå ifrån Affärsvärldens branschindelning av företag, samtidigt som vi vill veta hur forskningsintensiva företag inom två branscher kommer att påverkas. Inom Hälsovård och IT, våra valda branscher, finns det företag som inte är forskningsintensiva och kanske inte sysslar med FoU överhuvudtaget. Vi gjorde därför en definition av att vår fallstudie skulle omfatta företag vars verksamhet bygger på dess FoU. Denna definition är vidare än en strikt teoretisk, men samtidigt kom vi ifrån problemet med att definiera var gränsen för när ett företag blir forskningsintensivt dras. Den inre validiteten är hög i den föreliggande uppsatsen, då vi ändock mäter det vi avser att mäta. Däremot är den yttre validiteten tveksam, då det är tveksamt om slutsatserna från fallstudien på de sex företagen är generaliserbara, dock är det möjligt att kunna se ett mönster. Detta är något som är ett vanligt problem i fallstudier, då man i en fallstudie studerar enstaka enheter. Något som kan öka generaliserbarheten är att undersöka flera fall som rör samma företeelse och därefter göra en korsanalys av dessa. Ett annat sätt att närma sig generaliserbarheten är att utgå från att om läsaren av studien kommer att kunna använda resultatet av studien i en annan situation har kravet på generaliserbarhet uppnåtts.³¹ Då våra intervjuer har skett med liknande förfarande och vi gemensamt kritiskt har granskat de svar vi har fått, anser vi att primärdata från intervjuerna är reliabla.³²

Artiklarna i Dagens Industri är av tveksam validitet och reliabilitet men är ändå relevanta, då det är en debatt som har förts i dagspressen avseende RR 15. De möter dock kravet på samtid. Årsredovisningarna är granskade av revisorer och möter därför de källkritiska kriterierna. Delårsrapporterna är inte granskade men ger inte heller lika utförlig information.

Lagtexter och rekommendationer möter alla de källkritiska kraven, eftersom de är objektiva till sin natur.

1.11 Källhänvisning

³⁰ Eriksson och Wiedersheim-Paul, 1997

³¹ Merriam, 1994

³² Lundahl och Skärvad, 1999

I denna uppsats används Oxford-metoden, d v s fotnoter. När en fotnot står innan punkt, innebär det att källhänvisningen bara gäller den meningen, är fotnoten däremot placerad efter punkten gäller fotnoten hela stycket eller till föregående fotnot, om ifall det finns fler fotnoter i stycket. Är fotnoten placerad i en rubrik gäller fotnoten hela den del som följer rubriken. Om ingen författare nämns i källan tas istället titeln upp i fotnoten.

Redovisningsprinciper

Detta kapitel syftar till att gå igenom ett antal redovisningsprinciper som är av vikt för företag i upprättandet av årsredovisningen. Därefter behandlas den anglosaxiska och den kontinentala redovisningstraditionen. Kapitlet avslutas med en genomgång av IASBs ramverk.

1.12

I ÅRL fastställs ett antal principer som företagen förväntas följa. Dessa principer förklaras och utvecklas ytterligare i FARs vägledning. Där delas principerna upp i allmänna principer och andra grundläggande principer och det är dessa benämningar och denna disposition som kommer att användas i följande text. Utöver de i lag nämnda principerna kommer även två mätprinciper att behandlas närmare då dessa är av stor relevans för denna uppsats.

1.13 Allmänna principer

Den lagstiftning som finns inom svensk redovisning är av ramlagskaraktär. Detta innebär att mer övergripande begrepp har fastslagits och att det finns en skyldighet att uppfylla dessa.³³ Dessa begrepp är fyra allmänna principer:

- Överskådlighet
- Helhetskrav
- God redovisningssed
- Rättvisande bild

1.13.1 Överskådlighet

Kravet på överskådlighet berör presentationen av information i finansiella rapporter. Informationen skall för användaren vara lätt att ta till sig och lätt att överblicka. Utformningen skall vara genomtänkt med avseende på systematik och relevans. Dessutom skall årsredovisningens olika delar vara disponerade så att de utan problem kan läsas som en helhet.³⁴

³³ FAR, 2001

³⁴ *Ibid*

1.13.2 Helhetskrav

Helhetskravet syftar till att all nödvändig information för att förstå balansräkningen och resultaträkningen finns med. Informationen får inte lämnas i någon annan handling, d v s om den inte får plats i balansräkningen eller resultaträkningen, skall den anges i noter.³⁵

1.13.3 God redovisningssed

Svensk redovisningslagstiftning är av ramlagskaraktär och inom ramen för lagstiftningen utarbetas sedan kompletterande normer och praxis. Främst är det Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet samt Finansinspektionen som i Sverige utarbetar denna kompletterande normgivning.³⁶

God redovisningssed uppstår om följande två villkor är uppfyllda. För det första skall åsyftad rekommendation vara framtagen av en organisation auktoriserad för normgivning. För det andra skall metoden vara spridd och aktivt användas av ett större och representativt antal företag.³⁷

I ÅRL 2kap. 2§ slås det fast att ”årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed”. FAR har utarbetat en vägledning angående tolkningen av begreppet god redovisningssed. Där kan utläsas att god redovisningssed är en ”rättslig standard som grundas på lag, praxis och rekommendationer”. Den som är redovisningsskyldig måste alltså följa lagen och i lagen angivna redovisningsprinciper³⁸. Konkretiserar man begreppet anses det vara god redovisningssed att företag i årsredovisningen ger, som en inledning till tilläggsupplysningarna, en kort beskrivning av de värderingsprinciper som återfinns i ÅRL. Dessa presenteras tillsammans med de normer, främst från BFN och RR, som följts³⁹. Enligt Thorell framgår det dock att det finns en uppfattning om begreppet som menar att god redovisningssed mer handlar om generell tillämpad praxis som anses vara av god kvalitet.⁴⁰ God redovisningssed i Sverige är vidare underordnad lagstiftningen och även begreppet rättvisande bild som i sin tur står under lagen⁴¹.

God redovisningssed kan betraktas som ett begrepp med ett antal nivåer. Ett synsätt är att det inom Sveriges finns fyra nivåer av god redovisningssed. Nivå ett

³⁵ FAR, 2001

³⁶ SOU 1996:157

³⁷ Blake *et al*, 1999

³⁸ FAR, 2001

³⁹ Törning, 2001

⁴⁰ Thorell, 2001

⁴¹ Thomasson *et al*, 1997

är god redovisningssed enligt ÅRL, vilken gäller för icke näringsdrivande sammanslutningar såsom ideella föreningar och bostadsrättsföreningar. Nivå två handlar om att följa både ÅRL och BFNs allmänna råd. Detta gäller för icke-noterade företag som uppfyller någon av definitionerna som återfinns i BFNs allmänna råd. Den tredje nivån innebär att alla icke-noterade företag skall följa ÅRL samt antingen BFNs allmänna råd eller RRs rekommendationer. Valet mellan BFN och RR kan variera beroende på vilken post som behandlas men uppgifter måste lämnas specifikt om vilka standards som använts inom vilket område. Den fjärde och sista nivån skall tillämpas för alla noterade bolag och då skall ÅRL samt RRs rekommendationer följas för att kravet god redovisningssed skall vara uppfyllt. BFNs allmänna råd skall alltså inte följas⁴². Det finns dock förespråkare som anser att en nationell nivå med regler för god redovisningssed, som gäller för alla företag, samt en internationell nivå för de företag vars verksamhet är gränsöverskridande är fullt tillräckligt⁴³.

1.13.4 Rättvisande bild

Begreppet rättvisande bild stammar från engelskans ”true and fair view”⁴⁴ och termen förekommer första gången nedskrivet i lag i ”the UK Companies Act of 1947”⁴⁵. Rättvisande bild ingår vidare i EU:s fjärde bolagsdirektiv, vilket antogs 1978. Direktivet innehåller tre punkter som berör begreppet rättvisande bild⁴⁶. För det första skall redovisningen framställas på ett sådant sätt att en rättvisande bild ges. För det andra måste extra information ges om det resulterar i en mer rättvisande bild. Detta gäller utöver vad som kan vara specificerat i övrig lagstiftning. För det tredje anser EU i det fjärde bolagsdirektivet att företag, i vissa situationer, skall frångå lagstiftningen för att prioritera att rättvisande bild framställs⁴⁷. Denna tredje och sista punkt går internationellt under termen ”true and fair view override”⁴⁸.

EU:s fjärde direktiv införlivades i svensk lag i och med utgivningen av en nyare upplaga av ÅRL 1995. Sverige, tillsammans med bl a Tyskland, har i tolkningen av direktivet valt att anta punkt ett och två, men uteslutit punkt tre. En av motiveringarna är att ”override problematiken” är motstridig den kontinentala redovisningstraditionen.⁴⁹

⁴² Törning, 2001

⁴³ Buisman, 1998

⁴⁴ Thorell, 2001

⁴⁵ Blake *et al*, 1998

⁴⁶ Blake *et al*, 1999

⁴⁷ *Ibid*

⁴⁸ Blake *et al*, 1998

⁴⁹ Blake *et al*, 1999

Den svenska tolkningen av begreppet rättvisande bild grundar sig på åsikten att kravet på rättvisande bild är uppfyllt då tillämpningen av god redovisningssed är fullgod. Anledningen till denna lösning bottnar i en något avig inställning gentemot begreppet rättvisande bild. För att undvika en konflikt med EU togs dock begreppet med, om än rent formellt. Negativiteten rörande begreppet är tudelad, dels anses rättvisande bild som ett diffust och substanslöst begrepp, dels kan en samtida användning av begreppen god redovisningssed och rättvisande bild skapa förvirring rent praktiskt.⁵⁰

Ur ÅRL 2kap. 3§ är följande text tagen: ”Balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat.” Begreppet får sin innebörd genom FARs vägledning där rättvisande bild anses vara uppfyllt, i de flesta fall, då redovisningen följt god redovisningssed⁵¹. Krav på rättvisande bild betraktas alltså inte som en rättslig standard utan ses mer som ett allmänt krav på redovisningens kvalitet. Vidare riktar sig begreppet främst till de externa intressenterna, d v s de som tar del av företagets finansiella information⁵².

1.14 Andra grundläggande principer

I ÅRL 2kap. 4§ slås de grundläggande redovisningsprinciperna fast och dessa skall tillsammans säkerställa överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild. Avvikelse från dessa principer tillåts enbart i situationer där särskilda skäl föreligger och avsteg från begreppen god redovisningssed, rättvisande bild och överskådlighet inte görs. En eventuell avvikelse måste motiveras i not, där även en uppskattning av avvikelsernas effekter på resultat och ställning skall finnas med. Externa intressenter skall på eget initiativ ha möjlighet att justera för dessa avvikelser och informationen måste därför vara anpassad efter detta.⁵³

De åsyftade principerna är:⁵⁴

- Fortlevnadsprincipen
- Jämförbarhetsprincipen
- Bokföringsmässiga grunder
- Post-för-post-värdering
- Bruttoredovisning
- Kontinuitetsprincipen
- Försiktighetsprincipen

⁵⁰ SOU 1996:157

⁵¹ FAR, 2001

⁵² Thorell, 2001

⁵³ FAR, 2001

⁵⁴ *Ibid*

1.14.1 Fortlevnadsprincipen

Fortlevnadsprincipen tog form under 1600-talet och var en konsekvens av aktiebolagsformens framväxt. Projektredovisningen övergick i periodredovisning och insatt kapital skiljdes från resultatet⁵⁵. Principen innebär att företagets fortlevnad förutsätts och all värdering sker utifrån detta antagande. Företagets eventuella försäljningsvärde på balansdagen är av mindre intresse då syftet antas vara att företaget skall bestå⁵⁶.

1.14.2 Jämförbarhetsprincipen

Jämförbarhetsprincipen handlar enligt FARs vägledning främst om att företag i möjligaste mån skall undvika att byta redovisningsprinciper mellan olika räkenskapsperioder. Thorell uppmärksammar dock att jämförbarheten kan ses i flera perspektiv; jämförelse mellan olika räkenskapsår för samma företag, jämförelse mellan företag och branscher samt jämförbarhet internationellt. Denna princip är av stor vikt vid bedömning av finansiell information då bland annat prestationer alltid måste sättas i relation till något annat för att kunna utvärderas.⁵⁷

1.14.3 Bokföringsmässiga grunder

Begreppet bokföringsmässiga grunder innebär att effekterna av transaktioner i företaget skall redovisas i de räkenskapsperioder då de uppkommer. Det är tidpunkten för affärshändelsen som är av intresse och inte när regleringen gällande kontanta in- och utbetalningar sker. Det betalningskontanta synsättet är alltså denna princip motsats.⁵⁸

1.14.4 Post-för-post-värdering

Post-för-post-värdering innebär att varje post i balansräkningen skall värderas individuellt. Kollektiv värdering kan förekomma men då i undantagsfall. Detta gäller för t ex varulager då posten kan klassas som homogen.⁵⁹

⁵⁵ Carlsson, 2001

⁵⁶ Thorell, 2001

⁵⁷ *Ibid*

⁵⁸ *Ibid*

⁵⁹ FAR, 2001

1.14.5 Bruttoredovisning

Kravet på bruttoredovisning innebär att samtliga poster skall finnas med och att de inte får kvittas mot varandra, d v s tillgångar får inte kvittas mot skulder och avsättningar. Det samma gäller för intäkter och kostnader, vilka också måste redovisas var för sig. Undantag kan göras, förutsatt att legalt eller avtalsrättsligt stöd föreligger.⁶⁰

1.14.6 Kontinuitetsprincipen

Kontinuitetsprincipen innebär att den ingående balansen på varje konto måste vara identisk med vad som redovisats som utgående balans för samma konto perioden innan.⁶¹

1.14.7 Försiktighetsprincipen

Försiktighetsprincipen är en grundläggande mätprincip som utgår från att det är riskabelt att överskatta resultatet. Av detta följer en försiktig hållning kring investeringsutgifter. Föreligger osäkerhet angående en utgifts framtida intäktsgenerering skall utgiften kostnadsföras direkt och inte aktiveras⁶². Vidare skall nedskrivning av tillgångar, som sjunkit i värde, tas över resultatet. Endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter skall tas med i årsredovisningen. Finns förutsedda förluster eller ekonomiska konsekvenser för perioden skall även dessa inkluderas trots att de eventuellt inte var kända på balansdagen. I FARs vägledning framgår dock att begreppet rättvisande bild inte skall behöva stå tillbaka för en överdriven användning av försiktighetsprincipen⁶³. Försiktighetsprincipen behandlas mer ingående i avsnitt 3.3.1.

⁶⁰ FAR, 2001

⁶¹ *Ibid*

⁶² Artsberg, 1992

⁶³ FAR, 2001

1.15 Andra principer

I denna sektion kommer försiktighetsprincipen och matchningsprincipen att behandlas exklusivt. Detta beroende på att dessa mätprinciper är av speciellt intresse för denna uppsats.

1.15.1 Försiktighetsprincipen

Som ovan nämnts innebär försiktighetsprincipen en försiktig hållning i fråga om värdering samt realisering av intäkter⁶⁴. Historiken bakom försiktighetsprincipen sträcker sig långt tillbaka. Redan på medeltiden var principen aktuell då godsägare överlät skötseln av sin egendomen till andra och en försiktig bedömning av tillgångarna innebar för dem ett skydd mot uppdragsgivaren. I början av förra seklet blev principen viktig även av andra orsaker. Speciellt i USA utmärkte sig bankväsendet som ett påtryckningsorgan, vilket värnade om försiktighetsprincipen. Detta speciellt efter erfarenheterna av börskraschen i slutet av 20-talet⁶⁵.

Trots att försiktighetsprincipen är spridd är uppfattningen om den praktiska tillämpningen ute i företagen dock starkt varierande, speciellt i vilken utsträckning undervärdering av tillgångar kan ske⁶⁶. Det går dock att urskilja tre, för försiktighetsprincipen, separata betydelser. För det första skall tillgångar värderas lågt och skulder högt⁶⁷. Poster i balansräkningen får värderas till högst det historiska anskaffningsvärdet. För egenproducerade tillgångar gäller att endast utgifterna för framställningen av tillgången får aktiveras. Utgifter för internt genererade tillgångar kan inte aktiveras⁶⁸. För det andra får icke realiserade intäkter inte redovisas. Avslutningsvis skall alltid, av flera alternativ, det sämsta utfallet redovisas⁶⁹.

Denna princip har ansetts som en nödvändig motvikt till företagsledningens överoptimism, vilken snabbt resulterar i en övervärdering av både tillgångar och intäkter⁷⁰. Dessutom tenderar konsekvenserna att vid överoptimism vara större än de vid överpessimism⁷¹. En konsekvens av försiktighetsprincipen är att en allt för positiv bild av företaget inte kommer att framträda vilket i sin tur leder till stabilitet i bl a ägarstrukturen då nuvarande och eventuella framtida aktieägares

⁶⁴ FAR, 2001

⁶⁵ Kam, 1990

⁶⁶ Thorell, 2001

⁶⁷ Falkman, 2000

⁶⁸ Baetge *et al*, 1995

⁶⁹ Falkman, 2000

⁷⁰ Artsberg, 1992

⁷¹ Kam, 1990

oro över negativa överraskningar minskar⁷². Andra konsekvenser av ett försiktigt förhållningssätt är låga transaktionskostnader och en stabil resultatutveckling som även de kan verka lugnande på marknaden⁷³. Försiktighetsprincipen ökar dessutom borgenärsskyddet, vilket bl a skyddar kapital placerat på aktie- marknaden samt ökar förtroendet för densamma. Borgenärsskyddet ökar t ex genom att försiktighetsprincipen ofta leder till stabila ekonomiska förhållanden samt en stabil ägarsituation⁷⁴.

Försiktighetsprincipen står dock inte över all kritik. Speciellt intensiv har kritiken mot principen varit i USA där det anses att försiktighetsprincipen resulterar i en medveten undervärdering, något som även poängteras i FASBs referensram. Kam anser att konservatism baseras på en skräck att övervärdera tillgångar och resultat, vilket i sin tur kan orsaka missledande information⁷⁵. Kritiken som Kam för fram handlar om risken för inkonsekvens. Med detta menar Kam att det resultat som redovisas är sämre än det verkliga om tillgångarna ständigt undervärderas. Redovisningens syfte kan inte anses vara uppfyllt då inte en rättvisande bild av företaget ges. Ytterligare kritik riktas mot hemlighållandet av stora dolda reserver som blir en följd av en försiktig redovisning. Detta innebär svårigheter för användare av den finansiella informationen att bedöma graden av försiktighet och jämförbarheten försvåras. Kritik har även riktats mot att principen mer kommit att bli ett sinnestillstånd eller ett policybeslut inom företaget än en mekanism för att lösa osäkerhetsproblem samt att principen även används i situationer då inte osäkerhet föreligger⁷⁶. Finansiella rapporter som utgår från försiktighetsprincipen anses dessutom av somliga orättvisa gentemot nuvarande aktieägare i jämförelse med framtida aktieägare. Detta beroende på att värderingen av företaget inte tar hänsyn till framtida förväntningar i tillräcklig utsträckning. Det har av denna anledning under senare tid framkommit önskemål om mer relevant information⁷⁷. Som en följd har försiktighetsprincipens inflytande under senare tid gradvis försvagats⁷⁸. Den redovisningpraxis som utvecklas tenderar att mer och mer närma sig den anglosaxiska redovisningstraditionen, då egenskaper som efterfrågas av kapitalmarknaden betonas istället för borgenärernas behov⁷⁹.

⁷² Falkman, 2000

⁷³ Falkman, 2001

⁷⁴ Falkman, 2000

⁷⁵ Kam, 1990

⁷⁶ *Ibid*, 1990

⁷⁷ Artsberg, 1992

⁷⁸ Schroeder, Clark & Cathey, 2001

⁷⁹ Rundfelt, 1994

1.15.2 Matchningsprincipen

Matchningsprincipen är försiktighetsprincipens motsats, speciellt i det avseendet att matchning innebär att det mest negativa utfallet inte alltid kommer att redovisas. Matchningsprincipen är baserad på uppfattningen att samtliga utgifter som ett företag har alltid kommer att generera intäkter i ett senare skede. Förespråkare menar att av denna anledning kommer matchning, då den uppfylls, att visa företagets rätta förmögenhetsförändring, d v s resultat, över tiden⁸⁰. Høegh-Krohn & Knivsflå slår dessutom fast att:

When an intangible asset is acquired externally or created internally, the matching principle requires that its costs should be capitalized and subsequent amortized over its useful economic life.⁸¹

Behovet av den så kallade matchningsprincipen uppstod då antagandet gjordes om företagets fortlevnad samtidigt som det fanns intresse av återkommande finansiell rapportering. Då tiden indelades i perioder uppstod behovet av att fastställa ett resultat för dessa. Lösningen kom att ligga i en matchning av intäkter och kostnader.⁸²

Matchningsprincipen handlar om att först fastställa intäkterna och sedan matcha dessa mot kostnaderna som uppstått under processen att generera intäkterna. I litteratur på engelska uttrycks principen i termer att ”efforts”, d v s kostnaderna skall matchas med relaterade ”accomplishments”, d v s intäkterna⁸³. Syftet med matchningen av kostnader och tillhörande intäkter ligger i att dessa redovisas under samma period. Med utgångspunkt i matchningsprincipen kommer balansräkningen att innehålla poster som med tiden skall allokeras ut över resultaträkningen för att matcha intäkter⁸⁴. Matchningen innebär således att balansräkningen tappar i betydelse trots att den egentligen är den främsta källan av information rörande företagets finansiella ställning⁸⁵.

Någon enhetlig uppfattning hur matchningen rent praktiskt skall gå till finns ej⁸⁶. En av anledningarna är att korrekt matchning kan vara besvärlig. Svårigheten är tudelad men sammankopplad. För det första kan det vara problematiskt att på ett riktigt sätt identifiera de tillgångar som under perioden används i intäkts-genereringen. För det andra är det sedan svårt att mäta och beräkna dessa. Kam lägger dock fram två sätt att hantera problematiken kring matchningen för olika situationer.

⁸⁰ Falkman, 2000

⁸¹ Høegh-Krohn & Knivsflå, 2000, s. 257

⁸² Schroeder, Clark & Cathy, 2001

⁸³ Kam, 1990

⁸⁴ Artsberg, 1992

⁸⁵ Kam, 1990

⁸⁶ Artsberg, 1992

Dessa är:

- Orsak-verkan-metoden
- Kostnadsallokering⁸⁷

Dessa två kan ses som olika nivåer av matchning och uppstår en situation där ingen av de två nivåerna av matchning kan användas skall omedelbar kostnadsföring ske.⁸⁸

Ideal matchning av intäkter och kostnader uppnås om ett orsak-verkan samband kan identifieras. Det har visat sig att viss förbrukning av tillgångar och diverse service inom företaget bidrar till genereringen av intäkter och dessa kostnader skall då matchas mot de nuvarande intäkterna⁸⁹. AAA kommittén har gjort uttalanden som ligger i linje med detta resonemang. Kommittén anser att det centrala i matchningen är att finna detta orsak-verkan-samband mellan intäkter och kostnader. Med utgångspunkt i detta synsätt anses vidare att en bedömning av företagets effektivitet då blir möjlig. Skillnaden mellan intäkter och kostnader är här definitionen på effektiviteten⁹⁰. Effektiviteten utgörs då av det redovisade nettoresultatet, vilket blir en central indikator för externa intressenter i fråga om handel med företagets aktier⁹¹.

Ett orsak-verkan-samband kan dock vara svårt att bevisa och dessutom kan metoden inte användas för alla typer av kostnader. Det blir då aktuellt att använda något av de andra två alternativen. Valet mellan dessa beror på situationens omständigheter.⁹²

Kostnadsallokering passar i de situationer där utgångspunkten är tidsperioder och innebär att varje period får ta del av en mängd fördelar som en viss tillgång alstrar. Det centrala antagande som görs i sammanhanget innebär att tillgångens spridningsmönster av fördelar sträcker sig över flera perioder. Varje period skall därmed belastas med kostnaden som motsvarar de fördelar som använts. Det konkreta tillvägagångssättet innebär att hänföra kostnaderna till en bestämd tidsperiod och sedan fördela dessa kostnader över tiden på ett sådant sätt som antas överensstämma med periodens intäkter.⁹³

Det sista alternativet innebär omedelbar kostnadsföring. Exempel på situationer när kostnadsföring är aktuell kan vara reklamutgifter eller utlägg för FoU. I bl a

⁸⁷ Kam, 1990

⁸⁸ *Ibid*

⁸⁹ *Ibid*

⁹⁰ Artsberg, 1992

⁹¹ Falkman, 2000

⁹² Kam, 1990

⁹³ *Ibid*

USA anses osäkerheten rörande möjligheter till generering av framtida fördelar vara så stor att aktivering inte blir aktuell för utgifter gällande FoU.⁹⁴

Den kritik som framförs gentemot matchningsprincipen handlar bl a om den bristande objektivitet som principen innebär. Objektivitet krävs vid intäktsbestämning men samma krav ställs inte för kostnader. Vidare förs även kritik fram rörande det faktum att balansräkningen vid användandet av matchning kommer i andra hand i jämförelse med resultaträkningen. Balansräkningen får då endast i uppgift att tillsvidare förvara aktiverade utgifter i väntan på att dessa skall belasta resultatet. Detta trots att balansräkningen är av stort värde i bedömningen av ett företags finansiella ställning⁹⁵. En orientering mot balansräkningen innebär att möjligheten är större att redovisa en mer valid och rättvisande bild av företaget i jämförelse med en fokusering på resultaträkningen. En resultatorientering medför ett perspektiv där effektivt beslutsfattande prioriteras⁹⁶.

1.16 Redovisningstraditioner

Redovisningens utformning och roll påverkas till stor del av den miljö som den verkar i, där värderingar, kultur och historia är några av de faktorer som influerar. Även de politiska och ekonomiska systemen påverkar utvecklingen på detta område⁹⁷. Olika kategoriseringar av redovisningstraditioner har gjorts och en av dessa läggs fram i Nobes studie där han, sett ur ett internationellt perspektiv, delar in redovisningspraxisen i två huvudklasser. Artsberg utgår från denna studie och benämner de två den anglosaxiska respektive den kontinentala redovisningstraditionen⁹⁸.

1.16.1 Anglosaxisk redovisningstradition

De länder som omfattas av den anglosaxiska redovisningstraditionen är inte enbart USA och Storbritannien. Enligt Nobes räknas även Nederländerna, Danmark, Australien, Nya Zeeland, Irland och Kanada till denna skara.⁹⁹

En av de fundamentala skillnaderna mellan den anglosaxiska och den kontinentala redovisningstraditionen ligger i hur förhållandet mellan lagen och det som anses vara en rättvisande bild betraktas. I den anglosaxiska traditionen, t ex i Storbritannien och Australien, tillämpas inte lagen bokstavligen om detta skulle resultera i en missvisande bild. ”True and fair view”, d v s rättvisande bild, är

⁹⁴ Kam, 1990

⁹⁵ *Ibid*

⁹⁶ Falkman, 2000

⁹⁷ Schroeder, Clark & Cathey, 2001

⁹⁸ Artsberg, 1992

⁹⁹ Alexander & Archer, 2000

överordnad det som är reglerat. Förhållningssättet ställer höga krav på den subjektiva bedömningen om vad som anses vara rättvisande bild. Dessa egenskaper resulterar gemensamt i förhållningssättet att ekonomisk innebörd går före juridisk form.¹⁰⁰

Den anglosaxiska redovisningstraditionen betonar vidare redovisningens serviceroll. Detta innebär att redovisningen betraktas som ett redskap för avbildning av verkligheten och följderna blir att det primära syftet är att upplysa och informera. Redovisningen skall förmedla information som är av intresse för externa intressenter och deras beslutsfattande processer. Företag i länder tillhörande den anglosaxiska sfären är i hög grad finansierade genom aktiemarknaden, vilket också ställer krav på öppenhet vad gäller redovisningen.¹⁰¹

Med redovisningens serviceroll, vilken starkt betonar redovisningens informativa egenskaper, följer krav på en realistisk mätfilosofi. Då en rättvisande resultatmätning eftersträvas kommer matchningsprincipen i detta sammanhang att bli central.¹⁰²

Den anglosaxiska traditionen karaktäriseras av en stark redovisningskår. Vidare är regleringen av redovisningen frivillig och sker övervägande i den privata sektorn¹⁰³. Fördelarna med privat normgivning är bl a att de som formar normerna tillhör samma grupp som de som senare kommer att tillämpa den. Detta kan innebära att normgivarna känner större engagemang inför uppgiften. Dessutom har de troligtvis lättare att få information av, och kommunicera med, användarna. Effektiviteten och flexibiliteten anses öka samtidigt som normgivarna blir mindre känsliga för förändringar i det politiska klimatet jämfört med en statlig normgivning¹⁰⁴.

1.16.2 Kontinental redovisningstradition

Den kontinentala redovisningstraditionen brukas, enligt Nobes schema, främst i Italien, Frankrike, Belgien, Spanien, Japan, Tyskland och Sverige. Tyskland ses till viss del som det land som främst representerar denna tradition, kanske eftersom Tyskland håller hårt på försiktighetsprincipen och har valt att inte implementera samtliga punkter i EUs fjärde bolagsdirektiv. Tyskland och Sverige har inte accepterat principen som innebär att begreppet rättvisande bild, i speciella situationer, antas som överordnad lagstiftningen. Denna princip benämns internationellt för ”the true and fair view override”¹⁰⁵. Svensk redovisning har från

¹⁰⁰ Artsberg, 1992

¹⁰¹ *Ibid*

¹⁰² *Ibid*

¹⁰³ *Ibid*

¹⁰⁴ SOU 1996:157

¹⁰⁵ Blake et al, 1999

början varit starkt influerad av den tyska, detta speciellt eftersom den första redovisningsprofessionen i Sverige antingen kom från Tyskland eller utbildades där. Ett av den tyska traditionens kännetecken är kopplingen mellan redovisningspraxis och skattelagstiftning och 1929 slogs detta samband även fast i svensk lag. Svensk redovisning har, i stort sett, följt denna tradition under 1900-talet. Från och med 1960-talet har det dock funnits en mer eller mindre stark amerikansk influens på området¹⁰⁶.

Den kontinentala redovisningstraditionen anser alltså att den lagliga regleringen är överordnad begreppet ”true and fair view” och regleringen av redovisningen sker företrädesvis i lag¹⁰⁷. Staten ansvarar då även för framtagandet av normer på redovisningsområdet. Fördelarna med ett sådant förfarande är bl a att normerna blir en integrerad del av rättssystemet, vilket kan vara bra vid en eventuell rättslig prövning av redovisningsproblemen. Dessutom är normerna utarbetade och framtagna av människor som både har erfarenhet och närhet till det övriga rättssystemet. Legitimiteten av normframställning ökar, speciellt ur ett demokratiskt perspektiv. En följd av detta är att effekten av påtryckningar från diverse intressegrupper minskar. I Sverige bidrar även offentlighetsprincipen till ökad insyn. Vid statlig normgivning kan fördelar också fås genom ökad samordning vid framtagning av lagar. Ändringar i redovisningsregleringen kan göras parallellt med förändringar av annan lagstiftning och ett mer sammanhållet rättssystem kan bli följden¹⁰⁸.

Redovisningsprofessionen i länder präglade av den kontinentala traditionen är jämförelsevis svag och framtagandet av reglering sker främst av staten. Dessa är faktorer som skapat ett legalistiskt synsätt där det är av vikt att följa de aktuella reglerna. Vidare anses affärshändelsens form vara mer avgörande än dess ekonomiska innebörd.¹⁰⁹

Finansieringen för företag i länder som omfattas av den kontinentala redovisningstraditionen sker främst genom bankväsendet. Av denna anledning har redovisningens serviceroll inte varit central utan fokus har mer legat på den fördelningsroll som redovisningen kan anta. Fördelningsrollen är en konsekvens av redovisningens kalkylativa egenskaper, d v s redovisningens direkta koppling till det ekonomiska¹¹⁰. Detta tar sig bl a uttryck i den nära kopplingen mellan redovisningslagstiftningen och skattelagstiftningen¹¹¹. De två är integrerade, vilket speciellt märks då den kommersiella balansräkningen i stort sett kan vara likadan som den balansräkning som skattemyndigheten får¹¹².

¹⁰⁶ *Ibid*

¹⁰⁷ Artsberg, 1992

¹⁰⁸ SOU 1996:157

¹⁰⁹ Artsberg, 1992

¹¹⁰ *Ibid*, 1992

¹¹¹ Blake *et al*, 1998

¹¹² Baetge *et al*, 1995

Med beaktande av redovisningens ekonomiska konsekvenser blir det viktigt att använda en konservativ mätfilosofi. Redovisningsmätning påverkas alltid av ett visst mått av osäkerhet. Utifrån ett konservativt synsätt hanteras denna osäkerhet med fördel genom att bruka försiktighetsprincipen¹¹³. Ett av motiven bakom försiktighetsprincipen är att framhålla skyddsintresset för tredje man. Denna princip finns upptagen sedan länge i såväl fransk som tysk handelsrätt¹¹⁴. Och även i den svenska, eftersom svensk redovisningslagstiftning tar avstamp i den tyska. Den svenska aktiebolagslagen från 1895 har tydliga spår av den tyska förlagan¹¹⁵. Principen framgår även i EUs bolagsdirektiv. Skyddet av borgenären kan kopplas till det faktum att finansieringen sker genom bankväsendet¹¹⁶.

1.16.3 IASBs Referensram¹¹⁷

Redovisningsrådets rekommendationer är baserade på den referensram som utarbetats av IASB. Denna text har översatts av Redovisningsrådet till svenska och går under benämningen ”Föreställningsram för utformningen av finansiella rapporter”¹¹⁸. Detta ramverk utgör den teoretiska utgångspunkten vid framarbetandet av nya rekommendationer¹¹⁹. Den del av ramverket som här kommer att tas upp är de fyra kvalitativa egenskaper som fastställts. Dessa egenskaper skall göra den information som framställs i de finansiella rapporterna användbar för de externa intressenterna. IASB är av uppfattningen att rättvisande bild uppnås, då de fyra kvalitativa egenskaperna uppfylls samt att gällande redovisningsrekommendationer efterlevts¹²⁰. För svenska förhållanden innebär en efterlevnad av de fyra kvalitativa egenskaperna att kravet på god redovisningssed är uppfyllt¹²¹. Detta innebär i sin tur att en rättvisande bild uppnåtts. Som tidigare poängterats är begreppet rättvisande bild i Sverige försvagat i jämförelse med många andra länder och uppnås indirekt¹²². Begreppet rättvisande bild behandlas inte närmare i detta sammanhang.

¹¹³ Artsberg, 1992

¹¹⁴ Baetge *et al*, 1995

¹¹⁵ Moberg, 1998

¹¹⁶ Baetge *et al*, 1995

¹¹⁷ Redovisningsrådets översättning av IASBs ramverk, 1995

¹¹⁸ FAR, 2001

¹¹⁹ Thorell, 2001

¹²⁰ Redovisningsrådets översättning av IASBs ramverk, 1995

¹²¹ FAR, 2001

¹²² SOU 1996:157

De fyra kvalitativa egenskaperna är

- Begriplighet
- Relevans
- Tillförlitlighet
- Jämförbarhet

1.16.4 Begriplighet

Begriplighetsbegreppet syftar till att den finansiella informationen skall vara lätt att förstå och använda. Användaren antas ha rimliga kunskaper i ämnet och förväntas dessutom studera den information som ges i rapporten med rimlig noggrannhet. Den information som presenteras skall ligga som grund för användarens beslut. Detta innebär att all information som anses vara relevant skall finnas med, utan undantag. Information kring komplicerade redovisningsproblem får till exempel inte utelämnas enbart med motiveringen att informationen, för en del av användarna, är för svår att ta till sig.¹²³

1.16.5 Relevans

Relevansaspekten behandlar huruvida den information som förmedlas kommer att påverka mottagarens beslutssituation. Påverkas användaren är informationen relevant¹²⁴. Detta gäller såväl framåtriktade beslut, d v s bedömning av aktuella och framtida händelser, som bakåtriktad kontroll av tidigare bedömningar¹²⁵. Det sätt på vilket informationen är framställd är av betydelse för användaren och dennes möjligheter att göra bedömningar av företagets framtida utveckling. Av denna anledning skall informationen vara tillräckligt omfattande och presenteras på ett sådant sätt att användaren har möjlighet att använda materialet som prognosunderlag¹²⁶.

Väsentlighet är en egenskap som ingår i relevansbegreppet¹²⁷. Informationen är väsentlig om användarens beslut skulle påverkas av att den utelämnas eller framställs på ett felaktigt sätt. Väsentligheten är en relativ bedömning där den utelämnade postens storlek eller felets omfattning spelar in¹²⁸.

¹²³ Redovisningsrådets översättning av IASBs ramverk, 1995, punkt 25

¹²⁴ *Ibid*, punkt 26

¹²⁵ *Ibid*, punkt 27

¹²⁶ *Ibid*, punkt 28

¹²⁷ *Ibid*, punkt 29

¹²⁸ *Ibid*, punkt 30

1.16.6 Tillförlitlighet

Informationens tillförlitlighet handlar om att informationsinnehållet varken får vara felaktigt eller vinklat. Det är först då informationen är av värde för användaren. Tillförlitlighet innebär vidare att den finansiella rapporteringen skall eftersträva att ge en så korrekt bild som möjligt¹²⁹. Återgivningen av transaktioner och andra händelser skall göras på ett korrekt sätt, utifrån dels deras uppkomst och dels vad som kan förväntas¹³⁰. Det kan uppkomma svårigheter med att ge en korrekt bild, vilka är hänförliga till mätproblem och identifieringssvårigheter vid mätning av vissa transaktioner¹³¹. Osäkerheten kan vara av sådan omfattning att det kan vara nödvändigt att överväga huruvida posten skall ingå i den finansiella rapporten eller ej. Ett exempel som kan ges är internt upparbetad goodwill, men paralleller kan även till viss del dras till de immateriella tillgångar denna uppsats behandlar, d v s FoU¹³².

Begreppen innebörd och form har betydelse för informationens tillförlitlighet. Detta innebär enligt IASB att det finns situationer då det är önskvärt, om inte nödvändigt, att den ekonomiska innebörden blir överordnad den juridiska formen. Detta övervägande aktualiseras då transaktioner och andra händelser framställda i enlighet med den juridiska formen inte avspeglas i, eller överensstämmer med, dess innebörd.¹³³

Informationen skall vara neutral för att klassas som tillförlitlig. Detta innebär att framställningen av informationen inte på något sätt får vara vinklad. Den finansiella rapportens kvalitet i detta avseende beror på huruvida framställning och urval av information påverkar användaren och dennes beslutssituation i någon förutbestämd riktning.¹³⁴

Osäkerhet som råder rörande diverse omständigheter och inträffade händelser skall hanteras med försiktighet för att kravet om tillförlitlighet skall vara uppfyllt. För att kompensera för denna osäkerhet bör dels försiktighetsprincipen tillämpas och dels skall upplysningar ges rörande osäkerhetens omfattning och natur.¹³⁵

Inom ramen för informationens tillförlitlighet finns även kravet på fullständighet. Med hänsyn tagen till de kostnader som uppstår vid framtagning av information skall den finansiella rapporten framställas på ett så fullständigt sätt som möjligt.¹³⁶

¹²⁹ Redovisningsrådets översättning av IASBs ramverk, 1995, punkt 31

¹³⁰ *Ibid*, punkt 33

¹³¹ *Ibid*, punkt 34

¹³² *Ibid*, punkt 32

¹³³ *Ibid*, punkt 35

¹³⁴ *Ibid*, punkt 36

¹³⁵ *Ibid*, punkt 37

¹³⁶ *Ibid*, punkt 38

1.16.7 Jämförbarhet

Jämförbarheten är den fjärde och sista av de kvalitativa egenskaperna och är den som är av störst intresse för denna uppsats. Jämförbarhetsaspekten skall ge användaren möjlighet att göra sig en uppfattning av trender i företaget¹³⁷. Denne skall dessutom relativt enkelt kunna jämföra data över att antal perioder¹³⁸. Dessa förutsättningar ställer krav på likformighet rörande värdering och presentation av transaktioner och händelser. Detta gäller inte bara för det enskilda företaget utan även i situationer där en jämförelse mellan företag blir intressant¹³⁹. Jämförbarhetskravet innebär vidare att använda redovisningsprinciper skall framgå i den finansiella rapporten samt att jämförelseuppgifter för tidigare perioder skall finnas med i materialet¹⁴⁰.

1.16.8 Avvägningar

Vid framställning av finansiella rapporter kan situationer uppstå då det blir nödvändigt att göra avvägningar. IASBs ramverk omfattar en diskussion kring dessa situationer.

En situation kan uppkomma då en avvägning mellan relevans och tillförlitlighet blir nödvändig. Exempel på detta är om publiceringen av den finansiella rapporten dröjer och informationen av denna anledning förlorar i relevans för användaren. Avvägningen handlar här om nyttan av rapportering kontra nyttan av tillförlitligheten av informationen¹⁴¹. En annan avvägning som kan bli aktuell är den mellan nytta och kostnad. Detta innebär att framtagning och sammanställning av ytterligare information också innebär ökade kostnader och en restriktion av informationsmängden blir aktuell då kostnaden bedöms vara större än nyttan¹⁴².

I framställningen av finansiella rapporter blir även en avvägning mellan de olika kvalitativa egenskaperna en realitet. I detta fall handlar det om att finna en balans mellan egenskaperna för att på bästa sätt uppnå rapportens syfte. Denna avvägning är en bedömningsfråga då det är av vikt att prioritera rätt egenskap i rätt situation.¹⁴³

¹³⁷ Redovisningsrådets översättning av IASBs ramverk, 1995, punkt 39

¹³⁸ *Ibid*, punkt 42

¹³⁹ *Ibid*, punkt 39

¹⁴⁰ *Ibid*, punkt 40

¹⁴¹ *Ibid*, punkt 43

¹⁴² *Ibid*, punkt 44

¹⁴³ *Ibid*, punkt 45

1.16.9 Svenska kvalitativa egenskaper

Även inom svensk redovisningsreglering förekommer motsvarande framtagning av kvalitativa egenskaper som skall eftersträvas. I ett utdrag ur förarbetet till ÅRL framgår det att redovisningen skall tjäna som besluts- och kontrollunderlag för företagets intressenter. För att detta syfte skall vara uppfyllt anges krav på tre kvalitativa egenskaper. Dessa är relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. Innebörden av dessa begrepp överensstämmer med motsvarande i föregående text. Dock kan en skillnad uppmärksammas då IASBs ramverk inte inkluderar kravet på verifierbarhet som i förarbetet ingår under begreppet tillförlitlighet. Verifierbarhet, enligt förarbetet, innebär att ”oberoende bedömare som använder samma mätmetoder måste kunna nå samma resultat utifrån samma förutsättningar”.¹⁴⁴

¹⁴⁴ SOU 1995/96:10 (utdrag)

Tillgångsdefinitioner

I detta kapitel beskrivs hur IASB och FASB definierar en tillgång samt problematiken som finns avseende redovisningen av immateriella tillgångar.

Tillgången är enligt FASBs ramverk det mest fundamentala i redovisningen. Även skulder klassas som en form av tillgångar, d v s som negativa tillgångar¹⁴⁵. Att kunna definiera vad som är en tillgång ses alltså som mycket viktigt och för att kunna avgöra vad som är en immateriell tillgång måste det först vara klart vad som egentligen får klassas som en tillgång. Kritiker menar att det inte finns en tillgångsdefinition tillgänglig som är tillräckligt tydlig, men vi har ändå valt att förlita oss på vad IASB och FASB säger i frågan eftersom det är IASBs kriterier de svenska företagen har att rätta sig efter i och med att det är dessa som återges av Redovisningsrådet.

1.17 Tillgång enligt IASB

Enligt IASBs ramverk är en tillgång:

[...]a resource controlled by the enterprise as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the enterprise¹⁴⁶. (*”En tillgång är en resurs som kontrolleras av företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden.”*¹⁴⁷)

Kravet att resursen skall generera framtida ekonomiska fördelar är dock viktigare än att företaget har kontroll över den, d v s en resurs kan klassas som en tillgång även om företaget inte har kontroll över den¹⁴⁸. Detta i och med att det ekonomiska synsättet internationellt ofta kan gå före det juridiska – ”substance over form”¹⁴⁹.

¹⁴⁵ Samuelson, 1996

¹⁴⁶ Weetman, 1989 s. 9

¹⁴⁷ Redovisningsrådets översättning av IASBs ramverk, 1995, punkt 49

¹⁴⁸ Weetman, 1989 s. 9

¹⁴⁹ Thorell, 2001

IASB nämner även ”recognition¹⁵⁰”, vilket innebär att en resurs som uppfyller tillgångskraven ska bli ”recognised” om:

- (a) it is probable that any future economic benefit associated with the item will flow to [...] the enterprise; and
- (b) the item has a [...] value that can be measured with reliability.¹⁵¹

Som synes är definitionen av en tillgång väldigt lik det som nämns under ”recognition”.

1.18 Tillgång enligt FASB

FASB har en något annorlunda definition av en tillgång och de utformar även sina ”recognition criteria”, annorlunda än IASB:

‘Assets are probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or events.’ (SFAC 6 para 25)¹⁵²

‘An item and information about it should meet four fundamental recognition criteria to be recognized and should be recognized when the criteria are met, subject to a cost-benefit constraint and a materiality threshold. Those criteria are:

Definitions – The item meets the definition of an element of financial statements.

Measurability – It has a relevant attribute measurable with sufficient reliability.

Relevance – The information about it is capable of making a difference in user decisions.

Reliability – The information is representational faithful, verifiable, and neutral.’¹⁵³

Det som här av FASB benämns ”representational faithful” är den amerikanska motsvarigheten till ”true and fair”¹⁵⁴.

¹⁵⁰ Enligt Redovisningsrådets översättning av IASBs ramverk beskrivs ”recognition” ”som en process som tar sikte på att fastställa om en post skall tas med i balans- eller resultaträkningen. [...]” Vi har för att underlätta för läsaren genom att undvika den långa svenska förklaringen valt att använda den engelska termen.

¹⁵¹ Weetman, 1989 s. 10

¹⁵² *Ibid*, s. 10

¹⁵³ *Ibid*, s. 10

Kam gör en analys av FASBs tillgångsdefinition där han delar upp den i tre delar, ”probable future economic benefits”, “obtained or controlled by a particular entity” och till sist “result of past transactions or events”.¹⁵⁵

- Probable future economic benefits¹⁵⁶

De är troliga (probable) eftersom de ligger i framtiden och alltså inte kan anses vara säkra. Framtida ekonomiska fördelar (future economic benefits) är ett begrepp som är tillräckligt vitt för att innefatta allt som på något sätt är ekonomiskt fördelaktigt inte bara för vinstdrivande företag utan även för de som inte är vinstdrivande.

Det finns två karakteristika som utmärker en ekonomisk resurs: *knapphet* och *nytta*¹⁵⁷. På det ekonomiska området ses en resurs enbart som ekonomisk om den är knapp. Nyttan innebär att resursen kan tillfredsställa önskningar hos människan. Kort sagt kan sägas att en resurs har ett ekonomiskt värde om den är knapp och tillfredsställer en önskan hos människan.

Medan FASB i sin tillgångsdefinition inte betonar att det måste finnas något verkligt (real) i nuläget, finns det äldre tillgångsdefinitioner där det betonas att en tillgång är något som finns nu och som kan generera fördelar nu *och* i framtiden.

FASB har fått kritik för att bygga tillgångsdefinitionen på framtida ekonomiska fördelar istället för på något konkret som t ex en legal rättighet. Definitionen anses ha tre stora svagheter:

- (1) the term “economic benefits” can be understood either in a financial sense or a non-financial sense, which confuses the definition of assets with the measurement of asstes;
- (2) the definition lacks empirical content because it confuses stocks and flows by defining assets, which are stocks, in terms of future economic benefits, which are events or flows; and
- (3) the definition emphasizes the economic rather than the legal characteristics of assets, or the benefits of wealth instead of the rights to use wealth.¹⁵⁸

¹⁵⁴ Weetman, 1989, s. 35

¹⁵⁵ Kam, 1990

¹⁵⁶ *Ibid*

¹⁵⁷ Vår översättning av Kams ”scarcity and utility”

¹⁵⁸ Samuelson, 1996, s. 150

- Obtained or controlled by entity¹⁵⁹

“Accounting is not concerned with economic resources in general, but only those which are under the control of a given entity.”¹⁶⁰

Detta betyder dock inte att ett företag måste äga tillgången för att den skall anses vara en tillgång tillhörande det företaget. Det räcker att det har rätt att använda och kontrollera den. Ett ägande å andra sidan behöver inte innebära att man får göra vad man vill med tillgången. Det kan finnas lagar som hindrar innehavaren från detta. Det kan alltså inte sägas att rätten att bruka och kontrollera en tillgång är absolut. Rätten att bruka och kontrollera tillgången som definitionen säger behöver inte heller innebära att innehavaren måste ha möjlighet att göra vad han vill med den.

- Result of past transaction or event¹⁶¹

Detta tillägg i FASBs definition har kommit till för att det inte skall gå att ta upp något annat än redan införskaffade tillgångar i balansräkningen, d v s det skall inte gå att ta upp en tillgång som enligt budgeten skall köpas in, men som ännu inte har införskaffats.

1.19 IASB – FASB

En stor skillnad på IASBs och FASBs tillgångsdefinitioner är, som synes, att IASB kräver kontroll över resursen medan FASB kräver kontroll över den ekonomiska fördelen. Resultatet av en undersökning gjord av Pauline Weetman, University of Glasgow blev att det enda krav som ställs i praktiken för att något skall få tas upp som en tillgång är att det kommer att generera en direkt eller indirekt ekonomisk fördel¹⁶². Det kan vara genom att företaget producerar en tillgång som omvandlas till likvida medel eller att företagets utbetalningar minskar¹⁶³. Weetmans resultat bygger bl a på att ett företag kan ta upp en tillgång som kontrolleras av en stiftelse¹⁶⁴ med företaget som enda förmånstagare. Det är alltså inte nödvändigt att resursen kontrolleras av företaget genom en formell äganderätt även om detta naturligtvis underlättar redovisningen. Vissa menar, enligt Weetman, att tillgångar inte är något annat än uppkomna utgifter om dessa kan förväntas ge framtida ekonomiska fördelar. En tillgång kan dock komma till utan att det för den sakens skull har uppkommit några utgifter, t ex genom en donation¹⁶⁵.

¹⁵⁹ Kam, 1990

¹⁶⁰ *Ibid*, s. 105

¹⁶¹ *Ibid*

¹⁶² Weetman, 1989

¹⁶³ Redovisningsrådets översättning av IASBs ramverk, 1995, punkt 53

¹⁶⁴ I originaltexten ”discretionary trust”. Enligt FARs ordbok: *discretionary accounts/funds* -

konton eller fonder där kundens bank fattar placeringsbeslut enligt eget avgörande. *trust* – stiftelse

¹⁶⁵ Redovisningsrådets översättning av IASBs ramverk, 1995, punkt 59

Det är viktigt att skilja på hur definitionen och hur värderingen av en tillgång görs eftersom kostnaderna kanske inte motsvarar den ekonomiska fördelen som är fallet vid en donation där kanske inga utgifter uppstår. För tillgångsdefinitionen är det alltså oväsentligt om tillgången värderas efter uppkomna utgifter enligt försiktighetsprincipen eller efter marknadsvärdet¹⁶⁶.

1.20 Immateriella tillgångar

Det borde inte vara så svårt att förklara vad en immateriell tillgång är. Lev och Zarowin menar att en immateriell tillgång borde behandlas på samma sätt som en materiell tillgång. Hendriksen och van Breda anser att immateriella tillgångar är precis lika mycket tillgångar som andra tillgångar och borde därför följa samma regler som dessa.¹⁶⁷

Trots detta går det inte att med ett par meningar eller stycken förklara vad en immateriell tillgång är. Det varierar från kultur till kultur, från land till land, kanske från företag till företag. Enligt Stolowy och Jeny-Cazavan finns det två tillvägagångssätt att försöka visa vad som är en immateriell tillgång:

- (1) actual definitions, which have been called "conceptual"; and
- (2) lists of intangible assets, a kind of "inventory"¹⁶⁸

Det första tillvägagångssättet delas sedan in i tre olika kategorier:

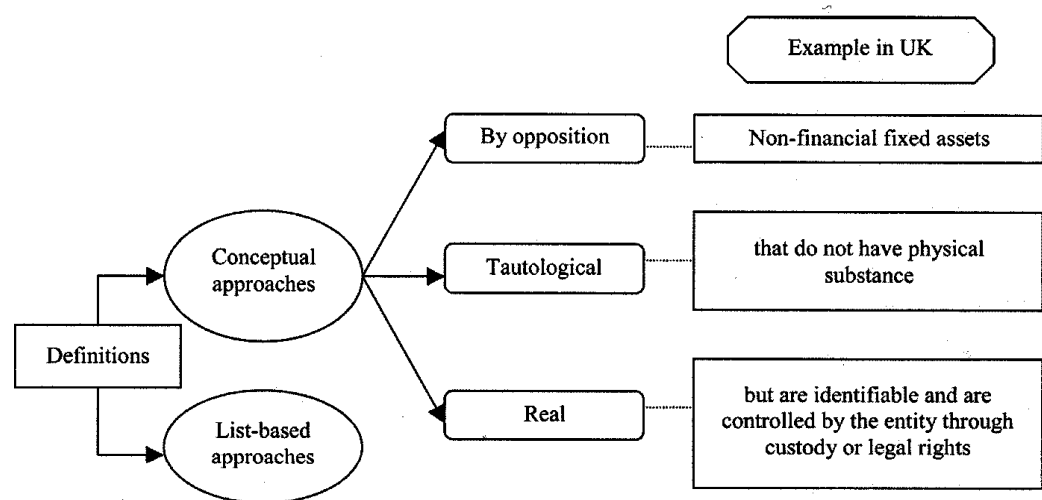


Figure 1 How intangible assets are defined, and example in the UK¹⁶⁹

¹⁶⁶ Weetman, 1989

¹⁶⁷ Stolowy och Jeny-Cazavan, 2001

¹⁶⁸ *Ibid*, s. 481

¹⁶⁹ *Ibid*, s. 482

Författarna, som har valt att göra modellen med Storbritannien och Nordirland som exempel, ger följande förklaring till de tre olika kategorierna:

- (1) Definitions by opposition (for example, "fixed assets other than tangible or financial").
- (2) Tautological¹⁷⁰ definitions (for example, "an intangible asset is characterized by a lack of physical substance"; "in order to be included in the balance sheet category entitled 'intangible fixed assets', an asset must be intangible").
- (3) "Real definitions", that is definitions which make a genuine conceptual effort to determine what an intangible asset is.¹⁷¹

Immateriella resurser kan även sägas ha några specifika karakteristika:

- (1) they have few or no alternative uses as many intangibles are rather firm-specific and difficult to utilize for others;
- (2) problems with, or even lack of, separability as many intangibles only have value in combination with tangible assets;
- (3) difficulties with determining whether the asset originally recorded is being maintained or whether a new asset is being gradually substituted for it; and
- (4) greater uncertainty of whether their costs will bring about future economic benefits.¹⁷²

Det har länge stått klart att det finns ett behov av klarare regler vad gäller redovisning av immateriella tillgångar. Efter flera års arbete kom IASB 1998 ut med IAS 38, Intangible assets. Att IAS 38 föregicks av två utkast, E50 (1995) och E60 (1997) visar att det inte var alldeles enkelt att hitta en internationellt accepterad rekommendation. Redovisningsrådet har som en följd av sitt mål att införa IASBs standards i svensk redovisning översatt IAS 38 och kommit ut med sin rekommendation RR 15 som endast innehåller några få ändringar gentemot IAS 38.

I IAS 38 har IASB försökt ge en definition av vad som kan anses vara en immateriell tillgång och när en sådan får tas upp i redovisningen, d v s vilka kriterier som måste vara uppfyllda för att så skall få ske. Enligt Gröjer är allting utan fysisk substans immateriellt och genom att exkludera t ex goodwill, varumärken och annat med liknande substans har IASB fått fram det som omfattas av IAS 38¹⁷³. IASBs definition av immateriella tillgångar kan kort sammanfattas:

¹⁷⁰ tautological – tautologisk, onödigt upprepande

¹⁷¹ Stolowy och Jeny-Cazavan, 2001, s. 482

¹⁷² Høegh-Krohn och Knivsflå, 2000, s. 257-258

¹⁷³ Gröjer, 2001

immateriella tillgångar är ”identifiable, nonmonetary assets without physical substance”¹⁷⁴.

Varför får inte alla tillgångar som kan klassificeras som immateriella tillgångar enligt tillgångsdefinitionen tas upp i balansräkningen? I fallet av t ex internt upparbetad goodwill, patent och varumärken beror detta på att det inte går att räkna ut ett tillförlitligt värde. Om företaget istället köper ett patent eller varumärke utifrån kan detta dock tas upp som en tillgång i och med att det genom köpet fått ett marknadsvärde. För att få tas upp i balansräkningen ställs samma krav på en immateriell som på en materiell tillgång, att både definitionen och de ”recognition criteria” som finns i respektive fall måste vara uppfyllda.

1.20.1 Forskning och utveckling

Som ovan nämnts anser FASB att FoU inte med tillfredsställande säkerhet leder till några framtida ekonomiska fördelar. I FAS 141 tillåts alltså inte att t ex förvärvad FoU tas upp som en tillgång¹⁷⁵. IAS 38 å andra sidan kräver att företagen aktiverar utgifter för utveckling om de i standarden uppställda kraven uppfylls.

1.20.2 Redovisning av immateriella tillgångar

Eftersom RR 15 är så pass ny i svensk redovisning har det ännu inte hunnit skrivas om effekterna av dess införande. Vi har istället valt att titta lite på vad som skrivits inom Sverige och internationellt om immateriella tillgångar i allmänhet och om hur reaktionerna varit på andra rekommendationer gällande dessa tillgångar, framför allt IAS 38.

De flesta är överens om att immateriella tillgångar i dagens företag har alldeles för stor betydelse för att de skall lämnas utanför balansräkningarna. Något som kan ses som bevis på detta är att företagen ofta anses ha ett mycket högre värde än det redovisade. Detta medför att ett företag som köper ett annat betalar mycket mer än det redovisade värdet, vilket i det förvärvande företaget leder till en goodwillpost. En av de bakomliggande orsakerna till höga goodwillposter kan alltså anses vara motvilligheten eller omöjligheten att aktivera immateriella tillgångar.

Företagens intressenter har intresse av att få så mycket information som möjligt om det verkliga företagsvärdet och det kan vara svårt om företagen väljer att inte redovisa några immateriella tillgångar förutom goodwill trots att sådana i många fall finns.

¹⁷⁴ Stolowy, Haller och Klockhaus, 2001, s.150

¹⁷⁵ Rundfelt, 2001

Lev säger i CFO att avsaknaden av information rörande immateriella tillgångar är en stor miss i GAAP-regimen eftersom huvuddelen av värde och prestation de senaste 20 åren har skapats av immateriella tillgångar¹⁷⁶. Han är inte den ende som tycker att informationen är otillräcklig. Sharon Oriel på Dow Chemical Co. uttrycker i samma tidning följande:

Det traditionella redovisningssystemet fokuserar på transaktioner och historiska kostnader. För att bestämma ett företags framtida värde, tittar man inte på historien. Man behöver nya mått för att spå framåt.¹⁷⁷

Low hänvisar till en undersökning som visar att aktieplaceraerna baserar sina beslut till 35-40 % på icke-finansiell information. Av de verkställande direktörerna anser 70 % att det finns en stor skillnad mellan det som företagen mäter och vad som verkligen genererar värde, men anser att det är precis vad folket på Wall Street vill ha. Dagens system bygger på ett politiskt nät som företagen inte ensamma vill bekämpa.¹⁷⁸

I boken ”The Value-Reporting Revolution” uppmanar revisorer från PwC företagen att lämna tydligare upplysning om immateriella tillgångar eftersom detta genom ökad insyn för intressenterna skulle kunna leda till ökat börsvärde för företagen¹⁷⁹. En del företag är dock tveksamma till detta eftersom det kan straffa sig i längden om värderingen visar sig vara för positiv¹⁸⁰. En risk med ökad aktivering kan vara att tveksamma eller till och med icke-existerande tillgångar tas upp i balansräkningen och på så sätt reduceras den finansiella rapporteringens betydelse. Det är svårt att objektivt värdera immateriella tillgångar, men för att förbättra informationen bör de ändå aktiveras om de uppfyller samtliga tillgångskriterier¹⁸¹.

Här kan det verka som om det bara är amerikanska intressenter som kräver mer information, men utvecklingen i Sverige har varit liknande. Treffner och Gajland menar att mer information måste lämnas från företagets sida och att detta kan uppnås utan att ändra de allmängiltiga redovisningsprinciperna¹⁸². De ansåg att det skulle räcka med fler obligatoriska tilläggsupplysningar¹⁸³. Tony Aaron på Ernst & Young i USA hävdar att ju mer information det finns tillgängligt desto

¹⁷⁶ Osterland, 2001

¹⁷⁷ *Ibid* – vår översättning

¹⁷⁸ Chatzkel, 2001

¹⁷⁹ Osterland, 2001

¹⁸⁰ *Ibid*

¹⁸¹ Høegh-Kron, Knivsflå, 2000

¹⁸² Treffner och Gajland, 2000

¹⁸³ *Ibid*

bättre är det för investerarna, men det krävs att det är frivilligt för företagen att lämna ut informationen¹⁸⁴.

1996 skrev Wennestam och Nilsson att det troligtvis var så att den bristande informationen gällande immateriella tillgångar kunde anses vara en följd av frånvaron av tydliga redovisningsrekommendationer¹⁸⁵. Sedan dess har både IAS 38 och RR 15 med tydligare definitioner och kriterier angående vad som får klassas och redovisas som immateriella tillgångar kommit ut.

¹⁸⁴ FASB continues examine, 2001 (författare okänd)

¹⁸⁵ Wennestam och Nilsson, 1996

Lagar och normer

Detta kapitel börjar med en beskrivning av den internationella harmoniseringen för att sedan ta upp vilka normsättare som påverkar den svenska redovisningen. Därefter sammanfattas RR 15, dess föregångare och några av de lagar och normer som rekommendationen hänvisar till. Avslutningsvis görs en jämförelse mellan RR 15 och IAS 38, ÅRL samt BFN R1.

Inledningsvis vill vi här förklara skillnaden på uttrycken lagar och normer. En lag är en ”samhällelig norm för handlande som medborgarna är skyldiga att lyda (då de i annat fall bestraffas)”¹⁸⁶. En norm är inte tvingande på samma sätt som en lag utan en ”allmänt godtagen regel för handlande eller tänkande ofta av social karaktär och ej nedskrivna”¹⁸⁷.

I beaktande av dessa betydelser är ÅRL en lag medan de rekommendationer som ges ut av Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet är normer.

1.21 Internationell harmonisering

I FASBs ”Concept Statement No 1” står det uttryckt att finansiell rapportering skall presentera nyttig information för användarna så att dessa kan fatta rationella beslut. Det är dock inget nytt påfund att redovisningens uppgift är, till viss del, att tillfredställa behov hos användarna. Utformningen av redovisningsrapportering har även historiskt påverkats av användarna och vad de efterfrågat gällande exempelvis nyttig information. Vad som anses vara nyttig information skiftar dock i takt med att ekonomiska och sociala förutsättningar ändras. Även ny teknologi och kunskap påverkar behoven hos användaren.¹⁸⁸

En av förändringarna som idag kan skönjas är ett växande intresse av en internationalisering av ekonomiska system såsom handelsregler och finansiella marknader. Utvecklingen har gått mot en snabbt växande internationell kapitalmarknad¹⁸⁹ och handeln över nationella gränser gällande lån och aktier har de senaste 15 åren ökat med 25%¹⁹⁰. Även antalet gränsöverskridande företagsuppköp har ökat. Dessa är bl a några av faktorerna bakom att önskningsområden

¹⁸⁶ Norstedts svenska ordbok

¹⁸⁷ *Ibid*

¹⁸⁸ Kam, 1990

¹⁸⁹ Choi & Levich, 1991

¹⁹⁰ Buisman, 2000

internationellt harmoniserade redovisningsstandards har framförts¹⁹¹. En annan faktor är uppfattningen att en harmonisering av externredovisningen kan sänka kostnaderna för att agera på marknaden, detta ur beslutsfattarens perspektiv. Sänkta transaktionskostnader leder, enligt vissa, dessutom till att borgenärsskyddet ökar, under förutsättning att objektiv information används¹⁹². Förespråkarna för en internationell harmonisering menar att så länge redovisningen har nationell karaktär finns risken att problem att förstå och tolka informationen kan uppstå speciellt hos användare utanför landet. Diversifieringen kan vidare ha hållit tillbaka kapitalmarknaden internationellt samt verkat som ett hinder för effektiv prissättning¹⁹³. För att internationell redovisningsreglering skall få genomslagskraft krävs dock att den godtas av ett större antal länder. FARs generalsekreterare Björn Marklund är av den uppfattningen att ”internationella redovisningsregler håller på att bli officiellt accepterade”¹⁹⁴.

Trots diversifiering inom redovisningen har kapitalmarknaden internationellt vuxit. En internationell harmonisering av redovisningsrekommendationer innebär nytta men även kostnader och invändningar mot redovisningsreglering av internationell karaktär finns. Dessa består i ett antal, för harmoniseringen, kritiska punkter. För det första kan det vara så att investerare idag använder sig av metoder för att kompensera för diversifieringen av regelverk så att beslutsprocessen är opåverkad. För det andra kan en utökad informations-skyldighet bli kostsam. Investerare antas alltid föredra mer information framför mindre och den energi som läggs ned på att ta fram ytterligare information kan komma att betraktas som ett konkurrensmedel från företagets sida. Kostnaderna kan då komma att bli så stora att påverkan på kassaflödet faktiskt är möjligt. Avslutningsvis kan en allt för hård internationell harmonisering resultera i att företag till viss del anpassar affärshändelser efter redovisningen för att kunna presentera finansiella rapporter som stämmer överens med internationella standarder.¹⁹⁵

1.22 Normsättning

De krafter som påverkar redovisningen i Europa och därigenom även Sverige är idag IASB och EU¹⁹⁶. De rekommendationer IASB ger ut är till stor del baserade på redovisningsprinciper som utgår från den anglosaxiska redovisningstraditionen¹⁹⁷. IASBs ramverk (se ovan) ligger till grund för IAS och utgångspunkten är att redovisningens huvudsakliga uppgift är att förse investerare med

¹⁹¹ Choi & Levich, 1991

¹⁹² Falkman, 2000

¹⁹³ Choi & Levich, 1991

¹⁹⁴ Marklund, 2001

¹⁹⁵ Choi & Levich, 1991

¹⁹⁶ Blake *et al*, 1998

¹⁹⁷ *Ibid*

information för att bli kunna förutspå framtida kassaflöden. En spridning av IAS har inneburit att ett flertal länder utgår från dessa vid normgivning och framtagandet av egna nationella rekommendationer har i stort upphört¹⁹⁸. Detta är ett fenomen som även inkluderar Sverige då Redovisningsrådets rekommendationer utformas med utgångspunkt i IAS. Det är enbart i situationer då svensk lag, eller om andra starka skäl föreligger, som avvikelser från IAS får förekomma. Detta enligt Rådet själv¹⁹⁹. Det finns dock en uppfattning att Sverige inte fullt ut kan anpassas till IAS. Det är den nationella lagstiftningen som inverkar på ett sådant sätt att detta inte är möjligt, speciellt skattelagstiftningen påverkar företagen i detta avseende även om inverkan på koncernnivå är begränsad²⁰⁰.

Ett av EUs syften med att harmonisera redovisningen inom unionen är dels att rent generellt reducera transaktionskostnader, vilket underlättar för EUs fria marknad, och dels för att hindra medlemsstater att på egen hand stifta fördelaktiga lagar för att, på bekostnad av andra medlemsstater, attrahera företag²⁰¹. EUs fjärde och sjunde bolagsdirektiv implementerades i svensk redovisningsreglering 1995 genom införandet av ÅRL²⁰². EUs direktiv är inte tänkta att direkt tillämpas i medlemsstaterna utan har sådan karaktär att ett visst resultat skall uppnås inom en förutbestämd tidsram och medlemsstaterna ansvarar själva för genomförandet av direktiven. De får alltså själva välja tillvägagångssätt och form²⁰³. Harmoniseringen inom unionen anses vara relativt långt kommen och just direktiven verkar ha spelat en avgörande roll för harmoniseringsprocessen²⁰⁴. Direktiv är skapade med syftet att upprätthålla skyddsintresset för tredje man²⁰⁵. Detta innebär en konservativ hållning i bedömningen av tillgångar och skulder och försiktighetsprincipen blir alltså central, något som ligger helt i linje med, framför allt, den tyska redovisningstraditionen men även den kontinentala traditionen i stort²⁰⁶.

EU har aviserat att samtliga företag inom EU som är noterade på reglerade börser skall kunna använda sig helt och hållet av IAS från och med 2005²⁰⁷. Detta trots att IASB traditionellt varit starkt influerade av den anglosaxiska traditionen. Det finns till och med de som hävdar att EU gör försök att påverka IASB i en riktning mot den kontinentala traditionen²⁰⁸. Även inom SEC har en diskussion förts

¹⁹⁸ Nobes, 1998

¹⁹⁹ FAR, 2001

²⁰⁰ Moberg, 1998

²⁰¹ Blake *et al*, 1998

²⁰² Blake *et al*, 1999

²⁰³ SOU1995/96:10 (utdrag)

²⁰⁴ Tidström & Lagerström, 1996

²⁰⁵ SOU 1994:17

²⁰⁶ Baetge *et al*, 1995

²⁰⁷ Larson & Larson, 2001

²⁰⁸ Alexander & Archer, 2000

angående att tillåta företag registrerade på amerikanska börser att redovisa enligt IAS. Beslut i frågan är ännu inte fattat och uppfattningen om hur utslaget blir är delad. Vissa tror att SEC kommer att acceptera IASBs reglering medan andra anser att en kompromiss är ett troligare utslag. Kompromissen skulle i så fall innebära att IAS accepterades under förutsättning att US GAAP beaktas genom att ytterligare upplysningar bifogas²⁰⁹.

Normbildare inom Sverige som är av intresse för denna uppsats är Redovisningsrådet och Bokföringsnämnden. Rådet är en stiftelse som, liksom BFN, arbetat med utvecklandet av god redovisningssed. Det är främst frågor rörande publika och större företag som behandlas av Rådet. Det har, som ovan nämnts, i uppgift att anpassa IASBs normer till svenska förhållanden²¹⁰. BFN är främst inriktat på mindre, onoterade företag och deras bokföring. Nämnden har det primära ansvaret för löpande bokföringsfrågor samt ett särskilt ansvar för årsbokslut gällande onoterade företag och andra bolagsformer²¹¹.

1.23 Årsredovisningslagen (1995:1554)

1.23.1 Inledning

Årsredovisningslagen (ÅRL) är en av de redovisningsförfattningar som styr de svenska företagen. I den finns regler för hur företagen ska upprätta och offentliggöra sin årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapport. Lagen ställer krav på god redovisningssed och en rättvisande bild. Ibland räcker det inte enbart med siffror för att ge en rättvisande bild och i sådana fall skall företagen lämna tilläggsupplysningar.

1.23.2 Anläggningstillgångar

Enligt ÅRL 4 kap. 1§ är en anläggningstillgång en ”tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten.”

Det som får tas upp som immateriella tillgångar är enligt ÅRL 4 kap. 2§ följande:

- Balanserade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten om dessa är av väsentligt värde
- Koncessioner, patent, licenser, varumärken
- Hyresrätter och liknande rättigheter
- Goodwill

²⁰⁹ Larson & Larson, 2001

²¹⁰ Redovisningsrådets hemsida

²¹¹ Bokföringsnämndens hemsida

Anskaffningsvärdet skall motsvara de utgifter företaget haft för att framställa eller köpa tillgången. Detta innebär, enligt ÅRL 4 kap. 3§ vid ett köp att de utgifter som direkt kan sägas höra till förvärvet och vid tillverkning att ”en skälig andel av indirekta kostnader” skall ingå i anskaffningsvärdet.

En immateriell tillgång beräknas ha en maximal livslängd på fem år och avskrivningarna skall fördelas jämt över denna period. Om det, som det står i ÅRL 4 kap. 4§, ”med rimlig grad av säkerhet kan fastställas” att tillgången har en längre livslängd än fem år är det tillåtet att göra avskrivningar under denna längre period. Företaget måste dock lämna information om detta i not.

Om en tillgångs anskaffningsvärde minskat med avskrivningar i balansräkningen har ett högre värde än det som kan anses skäligt skall tillgången skrivas ned. Detta under förutsättning att det lägre värdet kan anses varaktigt. Om det senare visar sig att det inte längre finns skäl för nedskrivningen skall den återföras.

ÅRL kräver att företagen förutom att de tar upp anläggningstillgångarna i balansräkningen även redovisar tillgångarnas anskaffningsvärde, nya inköp och försäljning av tillgångar, överföringar, avskrivningar, nedskrivningar etc i notform.

1.24 BFN R 1 Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader²¹²

1.24.1 Inledning

Denna rekommendation som trädde i kraft den 1 januari 1988 har nu fått följande begränsning:

BFN R1, [...] skall endast tillämpas av näringsdrivande, icke-noterade företag [...] som har valt att inte tillämpa Redovisningsrådets rekommendation RR 15, Redovisning av immateriella tillgångar.²¹³

Ursprungligen tillkom rekommendationen för att öka möjligheterna till jämförelse mellan olika företag som sysslar med FoU. Den bygger på OECDs riktlinjer och IASBs IAS 9 för redovisning av FoU och den upplysningsplikt som där gäller.

1.24.2 Tillämpning

²¹² BFN R1 – Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader, 1988

²¹³ FAR, 2001, s. 443

Det är i regel svårt att urskilja om den FoU som bedrivs i ett företag kommer att leda till några intäkter eller kostnadsbesparingar och därmed uppfylla de krav som ställs på en tillgång. Det är därför vanligast att utgifterna som uppkommer i dessa sammanhang kostnadsförs direkt. Det finns dock undantag och aktivering av utgifterna får ske om de är av väsentligt värde för företaget i framtiden.

I BFN R1 redovisas den beskrivning som Statistiska Centralbyrån har gjort gällande vad som kan anses vara FoU-arbete och denna innebär en uppdelning i grundforskning, tillämpad forskning och utvecklingsarbete. Denna uppdelning sägs motsvara den som gjorts av OECD och IASB.

Grundforskning är ”att systematiskt och metodiskt söka efter ny kunskap och nya idéer utan någon bestämd tillämpning i sikte”.

Tillämpad forskning är ”att systematiskt och metodiskt söka efter ny kunskap och nya idéer med en bestämd tillämpning i sikte”.

Utvecklingsarbete är ”att systematiskt och metodiskt utnyttja forskningsresultat och vetenskaplig kunskap och nya idéer för att åstadkomma nya produkter, nya processer, nya system eller väsentliga förbättringar av redan existerande sådana”.²¹⁴

Utgifter för grundforskning får inte aktiveras, men de utgifter som får aktiveras skall skrivas av med ett skäligt belopp varje år under normalt max fem år. Längre avskrivningsperiod är tillåten om företagen kan visa att skäl för en sådan föreligger. Avskrivningarna skall enligt huvudregeln göras linjärt och påbörjas senast när FoU-arbetet i stort sett är färdigt.

Enligt BFN hör det till god redovisningssed att redovisa de olika utgifterna för FoU och sådan information kan lämnas i förvaltningsberättelsen eller i not. Detta innebär att företagen även skall visa hur de värderar sina tillgångar, hur stor summa utgifter som aktiverats och hur stora de ackumulerade avskrivningarna är.

²¹⁴ BFN R1 – Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader, 1988, punkt 9

1.25 RR 15 – Immateriella tillgångar²¹⁵

1.25.1 Inledning

Som tidigare nämnts utgår Redovisningsrådet från IASB:s standards när de utformar sina nya rekommendationer. RR 15 som utkom i augusti 2000 bygger på IAS 38, Intangible Assets. Eftersom den svenska lagstiftningen på vissa områden skiljer sig från den internationella finns dock vissa skillnader mellan RR 15 och IAS 38. Den viktigaste är att RR 15 inledningsvis inte gäller för juridisk person utan enbart för koncerner. I IAS 38 finns inte något sådant undantag. Allt det som vi här tar upp under RR 15 gäller enbart för koncerner.

Ursprungligen var det rådets intention att RR 15 skulle börja gälla från och med 1 januari 2001, men efter att företagen önskat få mer tid på sig att ställa om redovisningen sköts ikraftträdandet upp ett år och rekommendationen gäller alltså från och med 1 januari 2002. Om företagen beslutar sig för att tillämpa RR 15 före detta datum, vilket uppmuntras av rådet, skall de även tillämpa RR 1:00, Koncernredovisning och RR 17, Nedskrivningar. För att underlätta införandet av RR 15 finns i rekommendationen övergångsregler²¹⁶. Företagen skall i redovisningen lämna upplysning om vilken av dessa de använder.

En del immateriella tillgångar omfattas inte av RR 15. Exempel på sådana är finansiella tillgångar, mineralrättigheter och utgifter för utvinning av exempelvis olja. En del immateriella tillgångar tas upp i andra rekommendationer från Redovisningsrådet och inte heller de skall därför redovisas enligt RR 15. Utgifter som uppkommer i samband med FoU skall dock redovisas enligt denna rekommendation och det är också där tyngdpunkten i denna uppsats ligger.

1.25.2 Vad innebär RR 15?

I inledningen till RR 15 förklarar rådet vad en immateriell tillgång och en tillgång är och när en immateriell tillgång skall tas upp i balansräkningen som en tillgång. I vissa fall kan en tillgång anses vara både fysisk och immateriell. Det gäller då för företaget att redovisa den efter vilken del som har störst betydelse. Trots att FoU kan resultera i fysiska produkter räknas dessa som immateriella tillgångar då kunskapen är den dominerande delen framför den fysiska slutprodukten. Definitionen av en immateriell tillgång respektive en tillgång enligt RR 15 lyder:

²¹⁵ RR 15 – Immateriella tillgångar, 2000

²¹⁶ För en komplett tabell med övergångsreglerna se bilaga 1

En immateriell tillgång är en identifierbar, icke-monetär tillgång utan fysisk substans.²¹⁷

En tillgång är en resurs

- över vilken ett företag har kontroll till följd av inträffade händelser och
- som förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden.²¹⁸

Ett företag skall redovisa en immateriell tillgång i balansräkningen när:

- det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som är kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla företaget och
- tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.²¹⁹

För att något skall få tas upp som en immateriell tillgång ställs alltså krav på identifierbarhet, kontroll och framtida ekonomiska fördelar. Dessa kriterier innebär att företagen inte får redovisa internt upparbetade värden i form av goodwill, varumärken, kundlistor och liknande som en tillgång, bl a eftersom det inte går att räkna ut ett pålitligt värde för dessa. Då utgifter för forskning inte uppfyller kriterierna för att klassas som tillgångar skall dessa redovisas som kostnader när de uppkommer.

1.25.2.1 Internt upparbetade immateriella tillgångar

Det ligger mycket arbete bakom skapandet av en tillgång och detta arbete består av två faser, en forskningsfas och en utvecklingsfas. De utgifter som uppkommer i forskningsfasen skall kostnadsföras direkt medan utgifterna i utvecklingsfasen skall aktiveras och alltså tas upp som en tillgång i balansräkningen om de uppfyller nedanstående krav. Om företaget inte kan avgöra vilken fas utgifterna tillhör skall de anses tillhöra forskningsfasen och därmed kostnadsföras.

För att få aktivera utgifterna i utvecklingsfasen krävs följande:

- a) Det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella tillgången så att den kan användas eller säljas.
- b) Företagets avsikt är att färdigställa den immateriella tillgången och använda eller sälja den.
- c) Företaget har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella tillgången.
- d) Den immateriella tillgången medför att framtida ekonomiska fördelar för företaget sannolikt ökar. [...]

²¹⁷ RR 15 – Immateriella tillgångar, 2000, punkt 2 i inledningen

²¹⁸ *Ibid*

²¹⁹ *Ibid*, punkt 3 i inledningen

- e) Det finns erforderliga och adekvata tekniska, finansiella och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella tillgången.
- f) Företaget kan på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som kan hänföras till den immateriella tillgången.²²⁰

1.25.2.2 Kostnadsföring

Enligt RR 15 skall utgifter för immateriella tillgångar alltid kostnadsföras om de inte utgör en del av anskaffningsvärdet eller om de har uppkommit i ett företagsförvärv och inte kan redovisas som en separat immateriell tillgång i förvärvsbalansräkningen. Rådet ger också exempel på utgifter som alltid kostnadsförs direkt och de är:

- ”start-up costs” såvida de inte ingår i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång,
- utgifter för utbildningsverksamhet,
- utgifter för reklam och säljfrämjande åtgärder och
- utgifter för omlokalisering eller omorganisation.

Tillkommande utgifter får aktiveras om de innebär att de ekonomiska fördelarna som uppkommer genom den immateriella tillgången blir högre än vad som antagits från början och om de kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Om dessa krav inte är uppfyllda skall utgifterna kostnadsföras.

1.25.2.3 Värdering

Första gången ett företag redovisar en immateriell tillgång i balansräkningen skall detta ske till anskaffningsvärdet. Detta inkluderar inköpspriset, inklusive eventuella tullavgifter vid import och icke återbetalningsbara omsättningsskatter, samt eventuella utgifter som krävs för att förbereda tillgången för dess avsedda användning. Eventuella rabatter exkluderas. Som anskaffningsvärde räknas alltid det pris som skulle betalats vid kontantköp även om betalningsvillkoren är annorlunda. Framtida värderingar baseras på anskaffningsvärdet minus ackumulerade avskrivningar och eventuella nedskrivningar.

Ibland ingår immateriella tillgångar i ett företagsförvärv och då räknas tillgångens verkliga värde vid förvärvet som anskaffningsvärde. Det gäller dock för det förvärvande företaget att se om tillgången verkligen värderats på ett korrekt sätt och det lättaste sättet är att jämföra värdet med priset på en aktiv marknad om en sådan finns. En annan möjlighet är att se vad företaget skulle gett för pris om det köpt tillgången av någon annan kunnig part.

²²⁰ RR 15 – Immateriella tillgångar, 2000, punkt 45

Vid företagsförvärv finns det även en möjlighet för det förvärvande företaget att ta upp immateriella tillgångar i balansräkningen även om det säljande företaget inte gjort detsamma. De krav som ställs är att tillgången uppfyller ovan nämnda kriterier. Om dessa inte uppfylls ingår tillgången i den goodwill som uppkommer. Det som en gång kostnadsförts i det egna företaget kan dock inte tas upp som en tillgång vid nästa bokslut även om förutsättningarna förändrats och utgifterna nu skulle uppfylla kraven för en aktivering. En gång en kostnad alltid en kostnad.

Om ett företag byter till sig en tillgång utgör värdet för den tillgång företaget lämnar ifrån sig också anskaffningsvärdet på den det får i utbyte.

Anskaffningsvärdet för en internt utarbetad immateriell tillgång är ”summan av de utgifter som uppkommer från och med den tidpunkt då den immateriella tillgången först uppfyller kriterierna [...]”.²²¹ Med kriterier avses de kriterier som måste vara uppfyllda för att något skall få klassificeras som en immateriell tillgång (se ovan). De utgifter som inte kan anses ingå i anskaffningsvärdet är bl a försäljningsomkostnader, administrationsomkostnader och kostnader för att utbilda personalen så att de kan arbeta med tillgången.

1.25.2.4 Nyttjandeperiod och avskrivningar

Den maximala nyttjandeperioden, d v s den period under vilken företaget förväntas utnyttja tillgången för sitt ändamål, beräknas för en immateriell tillgång vara 20 år och denna blir då även den maximala avskrivningsperioden. I speciella fall kan nyttjandeperioden vara längre och om företagen kan motivera en sådan tillåts de skriva av tillgången under fler år. Den längre perioden skall vara ”bedömd efter bästa förmåga”²²². Det ställs dock krav på att motiveringen finns med i redovisningen och att avskrivningsperioden omprövas åtminstone en gång per år. Detsamma gäller avskrivningsmetoden som behandlas nedan. Även om nyttjandeperioden är längre än 20 år är den alltid begränsad.

Nyttjandeperioden kan styras av legala rättigheter och kan då inte vara längre än den period rättigheterna avser såvida den inte kan förlängas och det är i det närmaste säkert att så kommer att ske. Om både ekonomiska och rättsliga faktorer påverkar tillgångens nyttjandeperiod skall företaget räkna med den kortare av de nyttjandeperioder dessa faktorer innebär.

En immateriell tillgång anses ha ett restvärde på noll så länge det inte finns åtagande från tredje part att förvärva tillgången eller om det finns en aktiv marknad för den.

²²¹ RR 15 – Immateriella tillgångar, 2000, punkt 53

²²² *Ibid*, punkt 68

Precis som för materiella anläggningstillgångar kan det hända att företaget vid ett bokslut ser att deras immateriella tillgångar är för högt värderade. Det skall då göras en nedskrivning enligt RR 17, Nedskrivningar (se nedan).

Avskrivningsmetoden som skall väljas är den som bäst visar förbrukningen av den immateriella tillgången. Om företaget inte på ett tillförlitligt sätt kan förutse förbrukningen skall avskrivningarna ske linjärt. Den första avskrivningen sker det räkenskapsår som tillgången nyttjas för första gången och normalt är den maximala avskrivningsperioden, som ovan nämnts, 20 år. Avskrivningsperioden kan inte överstiga nyttjandeperioden och det som avgör denna är bland annat produktlivscykeln, inkurans, branschstabilitet och den period företaget har kontroll över tillgången.

Enligt RR 15 skall avskrivningsmetoden vara samma från en period till en annan och enbart om något förändras får ett byte ske. Om ett byte av metod sker måste detta redovisas enligt RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip. Normalt skall företagen redovisa sina avskrivningar som kostnader, men undantag finns. För att kunna räkna ut avskrivningsbeloppet krävs förutom kunskap om anskaffningsvärdet och nyttjandeperioden samt information om restvärdet. Detta påverkas inte av eventuella pris- eller värdeförändringar.

En immateriell tillgång tas upp i balansräkningen så länge företaget har den i sin besittning och så länge den uppfyller de krav som finns för en immateriell tillgång. Skulle företaget alltså sälja tillgången försvinner den också ur redovisningen. Vid en försäljning av tillgången räknas vinsten eller förlusten ut som skillnaden mellan nettoförsäljningspriset och redovisat värde.

1.26 IAS 38 – Intangible Assets²²³

1.26.1 Inledning

RR 15 bygger på IAS 38 som godkändes av dåvarande IASC den 1 juli 1998 och trädde i kraft ett år senare, den 1 juli 1999. Tidigare tillämpning uppmuntrades och de företag som valde detta alternativ var tvungna att även tillämpa IAS 22, Business Combinations, som gjordes om 1998, och IAS 36, Impairment of Assets, som godkänkts av ”the Board” i april 1998.

IAS 38 kom att ersätta två tidigare standards, IAS 4, Depreciation Accounting och IAS 9, Research and Development Costs.

Eftersom IAS 38 och RR 15 på de allra flesta punkterna är identiska kommer det inte att göras någon noggrann beskrivning av IAS 38, men det kan dock vara

²²³ IAS 38 - Intangible assets, 1998

intressant att ta upp bakgrunden till denna standard och se hur och varför den kom att få det utseende den har idag.

1.26.2 Bakgrund

Det var inte alldeles enkelt för IASC att utveckla en ny standard gällande immateriella tillgångar. De tre frågor som väckte mest debatt var:

- huruvida internt genererade immateriella tillgångar skulle få tas upp i balansräkningen under förutsättning att vissa kriterier uppfylldes och om dessa kriterier skulle vara annorlunda för de immateriella tillgångar som genererats internt än för de som införskaffats externt.
- huruvida det på ett tillförlitligt sätt går att räkna ut ett verkligt värde på en immateriell tillgång.
- huruvida det går att skriva av immateriella tillgångar och i så fall över vilken tidsperiod.

IASC började redan 1989 utveckla en standard för redovisning av immateriella tillgångar, men först 1993 fick utvecklingen fart. IASC hade då avslutat sitt projekt rörande jämförbarhet och förbättringar av finansiella rapporter. I januari 1994 utkom ett "Draft Statement" gällande immateriella tillgångar och i juni 1995 utkom "Exposure Draft E50, Intangible Assets". Dessa båda stämde i så vid mån som möjligt överens med IAS 16, Property, Plant and Equipment.

E50 möttes av kommentarer från mer än 20 länder, främst gällande det avskrivningstak på 20 år som "the Board" hade föreslagit på immateriella tillgångar i överensstämmelse med de regler som redan fanns för goodwill i IAS 22. Protesterna ledde till att detta tak inte finns med i IAS 38 och det har även tagits bort för goodwill. För att få nyttja en längre avskrivningsperiod än 20 år måste företagen dock kunna bevisa att en sådan längre period är motiverad. E50 behandlade inte utgifter nedlagda på FoU²²⁴, vilket också är en skillnad gentemot IAS 38 som tar upp även FoU.

I augusti 1997 utkom E60, Intangible Assets och E61, Business Combinations där bl a de nya reglerna för hur immateriella tillgångar och goodwill skulle hanteras tas upp. Förutom att den innehåller de ändrade reglerna för avskrivningar är E60 även en förberedelse för en standard gällande alla immateriella tillgångar, d v s IAS 38. FoU hade tidigare behandlats av IAS 9.

Efter att ha mottagit kommentarer på E60 från återigen över 20 länder, godkände "the Board" slutligen IAS 38 i juli 1998.

²²⁴ Wennestam och Nilsson, 1996

1.27 RR 17 – Nedskrivningar²²⁵

1.27.1 Inledning

Denna rekommendation har betydelse för vår uppsats eftersom en del företag kan tvingas till nedskrivningar av forsknings- och utvecklingsposter som inte längre uppfyller kraven för att de skall få aktiveras. Detta är en del av de övergångsregler som Redovisningsrådet nämner i RR 15.

Precis som RR 15 utkom RR 17 under augusti 2000 och skulle ha trätt i kraft den 1 januari 2001, men även detta ikraftträdande sköts upp till den 1 januari 2002 med en uppmuntran om tidigare tillämpning. Till skillnad från RR 15 skall dock RR 17 inte tillämpas retroaktivt eftersom det i stort sett är omöjligt att veta hur mycket en tillgång borde ha skrivits ner tidigare år.

RR 17 är utformad efter IAS 36, Impairment of Assets, men skiljer sig på en del punkter från denna standard eftersom dessa inte anses vara förenliga med ÅRL.

1.27.2 Tillämpning

Om ett företag har anledning att tro att en tillgång har minskat i värde skall det fastställa återvinningsvärdet för denna tillgång. Om det visar sig att detta återvinningsvärde understiger det redovisade skall en nedskrivning, som motsvarar skillnaden mellan de båda värdena, göras. Denna kostnadsförs direkt och framtida avskrivningar skall anpassas efter det nya redovisade värdet.

Enligt RR 17 är återvinningsvärdet det högsta av nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet. Nettoförsäljningsvärdet innebär det belopp företaget kan få för tillgången vid en överlåtelse till en oberoende part och nyttjandevärde är nuvärdet av de framtida betalningar som tillgången väntas ge.

Om återvinningsvärdet inte kan räknas ut för en enskild tillgång skall det räknas ut för den kassagenererande enhet tillgången tillhör. Samma principer gäller dock. En kassagenererande enhet är enligt RR 17:

[...]den minsta grupp av tillgångar som ger upphov till löpande inbetalningsöverskott oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar.²²⁶

²²⁵ RR 17 – Nedskrivningar, 2000

²²⁶ *Ibid*, punkt 3

En kontroll skall genomföras vid varje bokslutstillfälle för att se om en tillgång har minskat i värde. Det finns både externa och interna faktorer som kan tyda på att en värdeminskning har skett. Marknadsvärdet kan ha sjunkit av andra skäl än att produkten har åldrats, teknologin kan ha ändrats eller avkastningen kan ha blivit sämre än vad företaget trott från början.

Det som avgör om en beräkning av återvinningsvärdet behöver göras är väsentlighetsprincipen. Om de externa och interna faktorerna som ovan nämnts inte kan anses ha någon större inverkan på tillgången behöver ingen beräkning göras.

Om en nedskrivning av en tillgång har genomförts och skälen som ledde till denna inte längre finns, dvs att värdet t ex åter har stigit, skall nedskrivningen återföras. Vid en sådan återföring får dock inte det redovisade värdet bli högre än det skulle ha varit om ingen nedskrivning hade genomförts.

Företaget måste i bokslutet lämna information om vilka nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar det har gjort och vilka poster dessa har påverkat i resultaträkningen. Det måste även kunna motivera vad som gjort att en återföring av en tidigare nedskrivning har gjorts.

1.28 RR 5 – Byte av redovisningsprincip²²⁷

1.28.1 Inledning

Denna rekommendation är av betydelse för uppsatsen av den anledning att de företag som börjar använda RR 15 måste visa att de bytt redovisningsprincip och ett sådant byte redovisas enligt RR 5.

RR 5 tillkom under december 1993 och började tillämpas den 1 januari 1994. Den bygger på IAS 8, Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies. IAS 8 har dock av Redovisningsrådet delats upp i två rekommendationer, förutom RR 5 även RR 4, Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål.

RR 5 skall underlätta jämförelser mellan årsredovisningar och delårsrapporter från olika år och har tillkommit som ett komplement till lagstiftningen eftersom denna inte reglerar hur företagen skall göra med de problem som uppkommer om de byter redovisningsprincip.

²²⁷ RR 5 – Redovisning av byte av redovisningsprincip, 1993

1.28.2 Tillämpning

Normalt får företag byta redovisningsprincip enbart om det är nödvändigt för att följa ny lagstiftning eller nya rekommendationer från Redovisningsrådet. Om företaget med rimlig säkerhet kan fastställa vilka effekter ett byte av redovisningsprincip får skall de redovisas som korrigeringspost i ingående kapital. Skatteeffekten måste också beaktas. Går det inte att fastställa effekterna skall redovisningen av dem ske med tillämpning framåt.

Normalt skall företaget i årsredovisningar och delårsrapporter räkna om jämförelsetalen från tidigare år för att göra jämförbarhet möjlig. Undantag från denna regel gäller t ex om det skulle innebära alltför höga kostnader att göra en sådan omräkning. Företaget får dock inte låta bli att göra en omräkning utan att informera om skälen till detta.

Om företaget måste byta redovisningsprincip bör det göra detta när ett nytt räkenskapsår tar sin början så att samma principer används i delårsrapporter och årsbokslut.

1.29 Jämförelser

Som kan förstås av beskrivningarna ovan, gällande lagstiftningen och de normer som omfattar immateriella tillgångar, fanns det tidigare en större valfrihet för företagen. De hade t ex stora möjligheter att välja om de ville aktivera eller kostnadsföra utvecklingsutgifterna. Detta innebar ofta att företagen i enlighet med försiktighetsprincipen valde att kostnadsföra utgifterna snarare än att aktivera dem trots att lagstiftningen genom ÅRL tillåter aktivering. För företagens intressenter kunde detta naturligtvis innebära att jämförbarheten mellan företagen innebar svårigheter just vad gäller FoU. Tilläggas bör dock att företagen även om de inte gjorde någon aktivering var tvungna att redovisa i not eller i förvaltningsberättelsen hur stora utgifter de hade för FoU.

Generellt sett sägs att Sverige är ett av de länder där företagen är mest villiga att lämna information i sina rapporter²²⁸. Redovisningen finns till för att ge information om företagens ekonomiska ställning²²⁹ och som tidigare nämnts fanns det ett behov av en mer konkret reglering gällande redovisning av immateriella tillgångar. IAS 38 har till stor del genom sina kriterier för vilka immateriella tillgångar som skall aktiveras och vilka som skall kostnadsföras inneburit just en mer konkret reglering än vad som funnits i t ex Sverige tidigare.

I Sverige har vi ÅRL från 1995 som tillåter, men inte kräver, aktivering av FoU. ÅRL omfattar inte bara FoU utan talar även om "liknande arbeten". Vad

²²⁸ Artsberg och Haller, 2001

²²⁹ *Ibid*

”liknande arbeten” innebär förklaras inte. Ett krav som ställs för att aktivering skall få ske är att posterna är av väsentligt värde för företaget.

Sedan 1988 har vi haft BFN R1 som också reglerar hur företagen bör redovisa FoU. Denna rekommendation har som huvudregel att utgifterna för dessa poster bör kostnadsföras, men säger även att man *får* aktivera. Vad exakt det är inom området FoU som får aktiveras beskrivs också i rekommendationen. BFN R1 gäller dock enbart för just FoU och behandlar inga andra typer av immateriella tillgångar.

2000 gav Redovisningsrådet ut RR 15. Denna rekommendation är mer restriktiv än både ÅRL och BFN R1 i och med att den ger klarare direktiv för när företagen skall aktivera och när de skall kostnadsföra sina utgifter för immateriella tillgångar. Den gäller inte alla immateriella tillgångar, men talar tydligt om vilka som omfattas och det finns inga ”liknande arbeten” som i ÅRL. Rekommendationen säger inte heller att företagen *får* eller *bör* göra så eller så utan den säger klart och tydligt att de utgifter som uppfyller de uppställda kriterierna för aktivering *skall* aktiveras och övrigt *skall* kostnadsföras i koncernen.

Trots att RR 15 i stort sett bara är en översättning av IAS 38 finns det som tidigare nämnts några skillnader och dessa behandlas i RR 15 under ”överensstämmelser med IAS”:

- Utöver de begrepp som definieras i IAS 38 definieras i RR 15, punkt 7, begreppen Återvinningsvärde, Nyttjandevärde och Nettoförsäljningsvärde. Definitionerna överensstämmer med de som anges i RR 17, Nedskrivningar.
- ÅRL anger att nyttjandeperioden (”den ekonomiska livslängden”) för en immateriell anläggningstillgång skall anses uppgå till högst fem år. Om den bedömda perioden överstiger fem år, skall skälen för en sådan längre avskrivningstid tillämpas anges. ÅRL:s regler har införts i punkt 97 b).
- I punkt 92 anges att sådana utgifter för utvecklingsverksamheter som enligt punkt 45 skall redovisas som tillgång i balansräkningen kan kostnadsföras i juridisk person. Bakgrunden till punkt 92 är att den redovisning som där anges är tillåten enligt ÅRL (4 kap. 2§) och en förutsättning för att skattemässig avdragsrätt skall erhållas under det beskattningsår som utgifterna uppkommer.
- I IAS 38 (p. 64-p. 78, p. 93, p. 107 e) III), och p. 113-114) anges en alternativ princip för värdering av vissa immateriella tillgångar efter anskaffningstidpunkten samt upplysningskrav vid

tillämpning av denna princip. Principen innebär att tillgångarna värderas till marknadsvärden. Eftersom en sådan värdering inte är förenlig med ÅRL innehåller RR 15 inte motsvarande punkter.

- I IAS 38 p. 122 anges att IAS 38 träder i kraft den 1 juli 1999. Tidigare tillämpning uppmuntras. RR 15 träder, enligt punkt 106, i kraft den 1 januari 2001.²³⁰

²³⁰ RR 15 – Immateriella tillgångar, 2000, punkt 107

Empiri

I detta kapitel presenteras fallföretagen, samt de intervjuer som genomfördes med såväl representanter från företagen som revisorer/redovisningskonsult.

1.30 Företagspresentation

Här nedan följer en kort presentation av våra sex fallföretag, först de tre företagen inom Hälsovård och sedan de inom IT.

1.30.1 Gambro²³¹

Gambro började tillämpa RR 15 den 1 januari 2001 och använder sig av undantagsregeln²³², d v s även i fortsättningen kostnadsför FoU löpande i moderbolaget.

Gambro är noterat på OM Stockholmsbörsens A-lista. Bolaget har ca 19 500 anställda och är verksamt i ett 40-tal länder. FoU sker i Sverige, Tyskland, Japan, USA, Frankrike och Italien. Huvudkontoret ligger i Stockholm. Bolaget är ett medicinsktekniskt företag som är inriktat mot njursjukdomar och blodkomponentteknologi. Företaget äger bl a ett flertal dialyskliniker i USA.

Gambro hade en omsättning på 22 245 MSEK år 2000 och redovisade en vinst på 982 MSEK. Kostnaderna avseende FoU var 533 MSEK och dessa särredovisades i resultaträkningen. Alla FoU-utgifter kostnadsfördes direkt. De första nio månaderna under 2001 hade Gambro en omsättning på 19 544 MSEK och visade ett resultat efter finansiella poster på 610 MSEK. I och med implementeringen av RR 15 aktiverade koncernen 141 MSEK avseende utvecklingsutgifter. Tyvärr finns inga siffror tillgängliga avseende hur stor andel av kostnaderna som avsåg FoU under januari-september 2001.

Utgifterna/kostnaderna för FoU var i förhållande till omsättningen under år 2000 2,4%.

²³¹ Gambros årsredovisning 2000 samt delårsrapporter 2001

²³² Undantagsregeln innebär att RR 15 inte behöver tillämpas i moderbolaget.

1.30.2 Karo Bio²³³

Karo Bio började tillämpa RR 15 för årsbokslutet 2000 och tillämpar inte undantagsregeln.

Karo Bio är noterat på O-listan på OM Stockholmsbörsen sedan 1998. Företaget har omkring 80 anställda och har sitt huvudkontor i Huddinge. Karo Bio är ett forskningsinriktat läkemedelsföretag, som är verksamt i Sverige och USA och samarbetar med många ledande läkemedelsföretag och akademiska institutioner.

Under år 2000 uppgick nettoomsättning till 109,2 MSEK, som främst utgjordes av forskningsfinansiering från Karo Bios partners. Karo Bio redovisade en förlust på 215,4 MSEK. Kostnaderna för FoU särredovisades i resultaträkningen och var på 118,9 MSEK. De nio första månaderna under 2001 hade Karo Bio en omsättning på 98,6 MSEK och visade en förlust på 238,1 MSEK. Kostnaderna för FoU var 108 MSEK.

Kostnaderna avseende FoU var i förhållande till omsättningen 109% under år 2000 och under januari-september 2001 110%.

1.30.3 Q-Med²³⁴

Q-Med började tillämpa RR 15 sista kvartalet år 2000 och tillämpar undantagsregeln, d v s de kostnadsför även i fortsättningen alla utgifter för FoU löpande i moderbolaget.

Q-Med är noterat på OM Stockholmsbörsens O-lista sedan 1999. Bolaget har ca 240 anställda och sitt huvudkontor i Uppsala. Q-Med är verksamt i sju länder förutom Sverige: Frankrike, Tyskland, England, Italien, Kanada, Australien och USA. 170 av de anställda arbetar i Uppsala, där all produktion och utveckling sker avseende NASHA-produkter²³⁵.

Q-Med är ett medicinsktekniskt företag som utvecklar, producerar och marknadsför medicinska implantat. Bland företagets produkter finns RESTYLANE för utfyllnad av läppar och rynkor, DEFLUX som behandlar ansträngningsinkontinens hos kvinnor och DYROLANE som behandlar osteoartros i knän. Alla dessa bygger på NASHA-teknologin, som är skyddad av olika patent.

²³³ Karo Bios årsredovisning 2000 samt delårsrapporter 2001

²³⁴ Q-Meds årsredovisning 2001 samt delårsrapporter 2001

²³⁵ NASHA = Non-Animal Stabilized Hyaluronic Acid

År 2000 var omsättningen 237,2 MSEK och den redovisade vinsten 39,3 MSEK. Kostnaderna för FoU var 57,8 MSEK och dessutom aktiverades 26 MSEK. Under januari-september 2001 hade Q-Med en omsättning på 257,5 MSEK och visade en vinst på 22,5 MSEK. Kostnaderna avseende FoU var 89,3 MSEK.

Kostnaderna/utgifterna hänförliga till FoU under år 2000 var i förhållande till omsättningen 35% och under januari-september 2001 34,7%.

1.30.4C Technologies²³⁶

C Technologies började tillämpa RR 15 1 januari 2001 och använder sig inte av undantagsregeln.

C Technologies är noterat på OM Stockholmsbörsens Attract 40-lista. Huvudkontoret ligger i Lund och antalet anställda är ca 300.

C Technologies är ett högteknologiskt företag inom områdena digital kamerateknik, bildbehandling och digitala pennor. Anoto, ett dotterföretag inom koncernen, har skapat en teknologi som gör det möjligt att skicka handskrivna e-mail. Konceptet bygger på en elektronisk penna med tillhörande papper. De första produkterna som bygger på Anoto-konceptet förväntas finnas på marknaden i början av 2002. En av C Technologies mer kända produkter är C-Pen, en läspenna som kan läsa, lagra och överföra text.

Under år 2000 hade C Technologies en omsättning på 80 MSEK och redovisade en förlust på 132,3 MSEK. Under år 2000 aktiverades 49,9 MSEK hänförliga till FoU, då användes BFN R1/IAS9 som redovisningsprincip. I och med bytet gjorde C Technologies en engångsnedskrivning på 68,5 MSEK den 1 januari 2001. Under januari-september 2001 hade koncernen en omsättning på 112,7 MSEK och visade en förlust på 281,7 MSEK. Kostnader avseende FoU uppgick till omkring 125 MSEK, dessutom aktiverade koncernen utgifter för utveckling på 7 MSEK.

FoU-relaterade kostnader/utgifter var i förhållande till omsättningen för år 2000 62,4% och för de första nio månaderna under år 2001 117%.

²³⁶ C Technologies årsredovisning 2000 samt delårsrapporter 2001

1.30.5 Frango²³⁷

Frango började tillämpa RR 15 den 1 januari 2001 och tillämpar undantagsregeln, d v s de kostnadsför även fortsättningsvis alla utgifter hänförliga till FoU löpande i moderbolaget.

Frango är noterat på OM Stockholmsbörsens O-lista sedan 1999 och har sitt huvudkontor i Stockholm. Verksamheten är förlagd till 15 länder. Företaget har ca 230 anställda och utvecklar samt levererar system för koncernstyrning.

Under år 2000 var omsättningen 196,7 MSEK och bolaget redovisade en vinst på 7,4 MSEK. Kostnaderna för FoU var 32 MSEK, alla dessa kostnadsfördes. Hade Frango tillämpat RR 15 redan då hade detta inneburit att 15 MSEK av dessa skulle ha aktiverats. Omsättningen under januari-september 2001 var 184,2 MSEK och koncernen visade ett resultat på 10,4 MSEK. Utgifter och kostnader hänförliga till produktutveckling uppgick till 26 MSEK, varav 12,1 MSEK aktiverades.

Kostnaderna/utgifterna avseende FoU i förhållande till omsättningen var under år 2000 16,3% och under januari-september 2001 14,1%.

1.30.6 IAR Systems²³⁸

IAR Systems började tillämpa RR 15 den 1 januari 2001. Tyvärr saknas uppgift om undantagsregeln används.

IAR Systems är noterat på OM Stockholmsbörsens O-lista och är ett dotterbolag till TurnIT. Huvudkontor i ligger i Uppsala. Företaget har 160 anställda och är förutom i Sverige även verksamt i Danmark, Tyskland, England och USA.

IAR Systems utvecklar och tillverkar programvaror för programmering av mikroprocessorer i inbyggda system. Företaget har även en konsultverksamhet.

IAR Systems hade under år 2000 en omsättning på 137,2 MSEK och redovisade en förlust på 9,9 MSEK. Under perioden januari-september 2001 var IAR Systems omsättning 110,2 MSEK och förlusten låg på 85,3 MSEK.

²³⁷ Frangos årsredovisning 2000 samt delårsrapporter 2001

²³⁸ IAR Systems årsredovisning 2000 samt delårsrapporter 2001

1.31 Intervjuer med fallföretag

De personer vi har intervjuat är:

Christian Svensson, Manager Lundia Supply Services, Gambro Lundia AB

Bertil Jungmar, CFO, Karo Bio

Peter Hein, ekonomidirektör, Q-Med

Johan Boman, ekonomichef, C Technologies

Karl Ove Grönqvist, ekonomidirektör, Frango

Thomas Grandin, ekonomichef, IAR Systems

1.31.1 Varför började Ni tillämpa RR 15 i förtid?

Gambro hänvisar till att börsbolagen skall följa Redovisningsrådets rekommendationer.

Karo Bio började tillämpa RR 1:00 och ett av kraven i övergångsreglerna var att företaget samtidigt skulle börja tillämpa en del andra rekommendationer, däribland RR 15. För Karo Bio har RR 15 inte inneburit något större problem.

Q-Med gjorde en analys av de nya rekommendationerna under år 2000 och kom fram till att företaget hade en enskild stor utvecklingspost. Q-Med kunde då tillämpa RR 15 och aktivera posten.

Både Frango, IAR Systems och C Technologies hänvisar till att det först var meningen att de nya rekommendationerna skulle träda kraft den 1 januari 2001 och att ikraftträdandet sköts upp med ett år först den 19 december. Frango hade redan hunnit anpassa sig till de nya rekommendationerna och RR uppmantrar en tidigare tillämpning. C Technologies såg ingen anledning att vänta, företaget tycker dessutom att rekommendationen är bra. Johan Boman tycker även att det var bättre att få in de här förändringarna från början och att det är alltid svårare att byta princip ju större och mer komplex organisationen har hunnit bli. För IAR Systems var det ett gemensamt beslut inom TurnIT-gruppen.

1.31.2 Redovisningen av FoU före RR 15

Q-Med använde en kombination av flera rekommendationer, dels BFN R1 och dels IASBs rekommendation rörande FoU, IAS 9. Grundidén i dessa har varit att utgifterna för FoU bör kostnadsföras direkt. Peter Hein berättar även att Q-Med för ett par år sedan gjorde en genomgång tillsammans med KPMG av hur andra medicinsktekniska företag har hanterat sina utgifter för FoU. Resultatet var att det var god redovisningssed att kostnadsföra allt, vilket Q-Med gjorde tidigare.

Karo Bio kostnadsförde allt tidigare, då de använde BFN R1, eftersom bolaget är ett rent forskningsbolag har de stora utgifter för forskning och har i många år kostnadsfört dessa.

Gambro kostnadsförde alla utgifter för FoU.

C Technologies använde även de BFN R1 men hänvisade också till IAS 9, som BFN R1 delvis bygger på. Företaget aktiverade tidigare huvuddelen av sina utgifter för FoU.

Frango kostnadsförde tidigare allting, men Karl Ove Grönqvist är osäker på exakt vilken rekommendation eller liknande Frango har följt. Han nämner bl a praxis och försiktighetsprincipen.

IAR Systems har inte haft någon självfinansierad FoU tidigare, utan allt har varit kundfinansierat. Utgifterna för de moduler och plattformar som företaget har utvecklat har kostnadsförts direkt.

1.31.3 Redovisningsmässiga förändringar

1.31.3.1 IT

IT-företagen har påverkats väldigt olika av implementeringen av RR 15. För C Technologies medförde den en engångsnedskrivning på 68,5 MSEK, medan Frango som tidigare kostnadsfört allt kommer att få börja aktivera. RR 15 har inte haft någon inverkan alls på IAR Systems och kommer förmodligen att ha en mycket begränsad inverkan i framtiden, enligt Thomas Grandin.

1.31.3.2 Hälsovård

I och med implementeringen av RR 15 har Q-Med och Gambro börjat aktivera sina utvecklingsutgifter och visar därmed ett högre resultat jämfört med om de hade använt den tidigare metoden. Karo Bio däremot påverkas inte alls.

1.31.4 Gränsdragning mellan forskning och utveckling

Ett problem som många har reflekterat över är vad som är utveckling och vad som är forskning. Alla företagen har sin definition utifrån sin verksamhet.

1.31.4.1 IT

Johan Boman säger: Vi har gjort en definition som innebär att vi betraktar allt som forskning för ett projekt ända fram till dess att vi går in i det som kallas för industrialiseringsfas [...]det innebär i praktiken att den fasen är kostnadsmässigt ganska blygsam sett i relation till vad ett helt projekt är från idé till färdig produkt på marknaden. [...] Det kan för vissa bolag vara en nackdel [att aktivera utvecklingsdelen] då det kanske för dem är väldigt svårt att definiera gränssnittet mellan forskning och utveckling. Nu har vi lagt ner förhållandevis mycket tid och arbete på att försöka undanröja det genom att göra en så tydlig definition som möjligt. Den är för vår utvecklings- och forskningsavdelning också i det dagliga livet väldigt synlig och uppenbar. Det blir uppenbart när man går över strecket.

Utvecklingsfasen är för C Technologies med andra ord väldigt kort i förhållande till forskningsfasen, som ofta bara är två-fem månader.

Frango som däremot utvecklar programvara har ett annat mönster. Med tre-fyra års mellanrum kommer helt nya versioner av programmen, d v s en fullständig omskrivning av programmet görs. Varje år släpps dessutom releaser. De senare kommer att kostnadsföras medan de fullständiga omskrivningarna räknas som utveckling och aktiveras. Den årliga releasen har en ekonomisk livslängd på kanske bara ett år och den nya versionen på tre-fyra år. Frango anser att utvecklingsdelen är så pass signifikant att den föranleder en aktivering enligt RR 15. Karl Ove Grönqvist menar att detta ger en tydligare bild av företaget:

Vad vi tycker oss se är det att de här stegen [...] är ganska omfattande och betydande kostnader som läggs ner. Det har väl analytiker och läsare av vår ekonomiska information haft lite svårt att ta till sig då vi har fört det direkt i resultaträkningen.

För IAR Systems har denna fråga inte varit aktuell, då all FoU hittills har varit kundfinansierad. IAR Systems kommer dock att starta upp ett eget projekt som kan bli aktuellt att aktivera i framtiden.

Thomas Grandin säger: Det finns sex tvingande kriterier tror jag [...] som måste uppfyllas allihop för att kunna aktivera. Ett utav dem är att man ska kunna med säkerhet bedöma om produkten är kommersiellt gångbar och bestämma marknadspotentialen. Det kan vi i vårt fall inte göra nu [...] vi

kan ju inte aktivera projektet förrän den dagen man kan göra den bedömningen på ett bra sätt.

1.31.4.2 Hälsovård

Karo Bio gjorde en genomgång av rekommendationen till bokslutet år 2000. Företaget kom fram till att det sysslar med forskning enbart av sådan karaktär att det inte kan aktiveras. Bertil Jungmar framhåller dessutom att osäkerheten med läkemedelsutveckling är väldigt hög och att praxis inom läkemedelsbranschen har varit att kostnadsföra alla utgifter hänförliga till FoU.

Q-Med började tillämpa rekommendationen sista kvartalet 2000 och gör just nu en analys av hur uppdelningen mellan FoU skall göras, enligt Peter Hein har företaget ett stort internt arbete framför sig. Tidigare hade Q-Med ingen uppdelning då allt kostnadsfördes.

Gambro har en projektmetodik, som kallas PROPS, denna används inom alla forsknings- och utvecklingsprojekt. Christian Svensson säger:

Varje projekt har 5 tollgates (TG), eller beslutspunkter, vilka symboliserar vilket stadie ett projekt befinner sig i. För att passera en TG måste ett antal kriterier vara uppfyllda. Vid TG1 beslutar man om man ska genomföra förstudie och vid TG5 startar man produktionen av produkterna. Varje fas kan ha olika tidsperioder beroende på vilken typ av projekt det rör sig om. Från TG3 och framåt görs bedömningen om projektresultatet kommer att generera framtida intäkter. När detta kan säkerställas med mycket stor sannolikhet beslutas aktivering av projektkostnader som uppkommer från och med beslutet.

1.31.5 Blir det en mer rättvisande bild av företag med RR 15?

Karl Ove Grönqvist, Johan Boman och Peter Hein anser att den nya rekommendationen kommer att medföra att det blir en mer rättvisande bild av företaget än tidigare. Christian Svensson håller inte med om detta, eftersom informationen redan tidigare har funnits tillgänglig i årsredovisningen. För att kunna skapa sig en rättvis bild av ett företag räcker det inte med att enbart läsa balans- och resultaträkningen, utan man måste läsa hela årsredovisningen och då skiljer det inget i informationsmängd. RR 15 speglar dock företagets förväntningar på framtida intäkter kopplade till sin FoU. Låg andel aktiverad FoU skulle kunna tolkas som om företaget haft dåligt utfall på sina FoU-kostnader. Det beror dock på vilka kriterier för aktivering man använder och det kan vara avsevärd skillnad mellan olika företag. Därför är det viktigt att man tar all tillgänglig information i beaktande och inte bara årsredovisningen.

1.31.6Fördelar med R15

En fördel som nämns av såväl Peter Hein och Karl Ove Grönqvist som Johan Boman är att företaget blir mer transparant och att skeenden i företaget kan fångas på ett enklare sätt. En fördel som Johan Boman också ser är att han tycker att en kostnad är och förblir en kostnad och inte knuffas upp i balansräkningen. Om det finns stora aktiveringar måste man dessutom kunna försvara värdet på den posten i princip varje dag och det kan även leda till nedskrivningar om man inte lyckas övertyga sig själv och – i alltings förlängning - revisorerna om värdet. Kostnadsföring kan däremot inte ifrågasättas på samma sätt.

Informationen [i RR 15] är mycket tydligare, ger inte två möjligheter utan säger - gör så här!, säger Bertil Jungmar.

Detta gör att jämförbarheten mellan företag ökar då regleringarna är tvingande och valfriheten minskar, vilket leder till att redovisningen blir mer enhetlig.

Johan Boman tycker att den nya rekommendationen medför att det blir en ärligare kostnadsbild av företagen. Peter Hein och Karl Ove Grönqvist framhåller att det blir en bättre matchning av kostnader och intäkter. Christian Svensson anser att om man korrekt bedömt de framtida intäkter som den aktiverade FoU:n skall generera, får man bättre matchning i perioden mellan intäkter och kostnader.

1.31.7Nackdelar med RR 15

Karl Ove Grönqvist tycker att det fortfarande finns ett stort svängrum för tolkningar i RR 15 angående vad som är forskning och vad som är utveckling. Även Johan Boman nämner gränsdragningsproblematiken:

RR 15 är ju en lång och omfattande skrivning, så lämnar den mycket över till det enskilda bolaget att göra sin egen tolkning och sin egen definition. Inte minst en granskning av vad är forskning och vad är utveckling. Jag tror att man kommer att få se på sikt en väldigt stor spread från bolag till bolag var man väljer att definiera gränsen mellan det ena och det andra.

Johan Boman, Peter Hein och Christian Svensson menar att det kan bli ett merarbete internt att hålla reda på vad som är forskning och vad som är utveckling. Johan Boman nämner att detta i en del företag med långa och komplexa projekt kan medföra en massa internt administrativt merarbete och att det kan bli problem med att hålla reda på i vilka skeenden deras olika projekt befinner sig.

En nackdel enligt Karl Ove Grönqvist är att RR 15 är ett steg bort från försiktighetsprincipen. Han anser att försiktighetsprincipen är särskilt bra under

lågkonjunkturer för att undvika en övervärdering i företags balansräkningar. I sådana tider är det bra att ha en rensad balansräkning tycker Karl Ove Grönqvist, eftersom banker och investerare hyser en viss skepsis mot immateriella tillgångar.

Thomas Grandin är mycket kritisk mot RR 15 och tycker inte alls om den nya rekommendationen. Han anser att den är ett avsteg från försiktighetsprincipen och att denna innebär att man skall ta en kostnad när den uppkommer. Han säger bland annat:

Jag tycker att det är ett sådant osäkerhetsmoment associerat med utveckling överhuvudtaget [...] att det är oförsiktigt att aktivera. [...] Jag förstår logiken, att bygga upp på balansräkningen och sedan skriva av under livslängden för att få en något så när rättvis bild av resultaträkningen men jag tycker att det argumentet är svagare än försiktighetsprincipen.

1.32 Intervjuer med revisorer och redovisningskonsult

De revisorer och den konsult vi har intervjuat är:

Lennart Axelman, Redovisningsrådet och redovisningskonsult på Ernst & Young, Stockholm

Mats-Åke Andersson, auktoriserad revisor, Lindebergs Grant Thornton, Lund

Willard Möller, auktoriserad revisor, SET-Revisionsbyrå, Helsingborg

1.32.1 Trend mot matchning eller försiktighet

God redovisningssed avseende redovisningen av FoU innan RR 15 trädde i kraft har enligt Willard Möller varit att man antingen följer ÅRL eller BFN R1. Lennart Axelman och Mats-Åke Andersson nämner BFN R1.

Willard Möller tycker sig se att tendensen här i Sverige kommer att bli en ökad aktivering med RR 15 om man ser till antal företag och beloppsmässigt och att detta kommer att innebära mer matchning än försiktighet.

Lennart Axelman anser att det är varken eller. Rekommendationen bygger på ramverkets referensram och där kommer varken försiktighetsprincipen eller matchningsprincipen först.

Mats-Åke Andersson anser att man nog kan säga att det är ett steg mot matchningsprincipen men att steget inte är så stort för företag som tidigare har tillämpat BFN R1 med ett perspektiv från matchningsprincipen. Ofta har företagen tidigare aktiverat med anledning av att få en bättre matchning av kostnader och intäkter.

1.32.2 Fördelar

Något som både Lennart Axelman och Willard Möller nämner är att det alltid är en fördel med en rekommendation som reglerar redovisningen av immateriella tillgångar och följer internationella regler, eftersom likformigheten förbättras och redovisningen blir mer konsekvent.

Willard Möller tycker även att möjligheten för taktiska överväganden minskar, innan *fick* man aktivera – nu *skall* man, och att det kan bli en positiv konsekvens av RR 15.

1.32.3 Nackdelar

Willard Möller tycker att han oftast är positiv till de nya rekommendationerna som kommer men till denna är han tveksam. Han tycker att det är tveksamt om man kommer närmare ett "rätt" värde på ett företag, när man bara kan balansera utveckling men inte forskning.

Han tar som exempel:

Om vi ser till ett läkemedelsföretag, hur många procent av kostnaderna för FoU är forskning och hur mycket är utveckling? Jag vet inte, men jag kan väl tänka mig att 90% är forskning. [...] Om du balanserar de tio procenten - blir vi klokare av det? Jag vet inte, det är inte självklart. Det är väl så intressant. Den metod man har haft i läkemedelsbranschen att man till exempel i resultaträkningen har särredovisat forskningskostnader.

Lennart Axelman avstår från att ha någon åsikt i frågan.

Mats-Åke Andersson hänvisar till skrivierna i Dagens Industri och andra tidningar, där det har hävdats att RR 15 kommer att innebära en katastrof. Han tror inte att detta stämmer. I så fall hade det varit en katastrof redan tidigare om företagen hade tillämpat BFN R1 samt god redovisningssed. Däremot undrar han om RR 15 är värt besväret för mindre företag. De kanske måste ta in konsulter för att fastställa det framtida värdet och för att uppfylla kraven på att fastställa återvinningsvärdet. Detta kan bli dyrt för mindre företag.

1.32.4 Gränsdragning mellan forskning och utveckling

Lennart Axelman anser att det kan finnas en risk för att det under en övergångstid blir skillnader i gränsdragningen mellan FoU och Willard Möller tycker att även om rekommendationen är omfattande kommer det att bli svårigheter att dra gränsen. Det kommer långt ifrån att vara självklar för alla. Förmodligen kommer praxis att bildas med tiden. Willard Möller tycker dessutom att posten immateriella tillgångar är den post i balansräkningen som är svårast att bedöma som revisor.

Mats-Åke Andersson tror att det även i fortsättningen kommer att vara stora skillnader mellan företagens grad av aktivering. Dock kommer det för de företag som vill och har aktiverat att bli svårare att aktivera.

1.32.5 Vad tycker företagen om RR 15?

Lennart Axelman vet inte vad företagen anser, men hänvisar till att åsikterna i debatten om RR 15 har varit blandade.

Willard Möller tror att det för majoriteten av företagen inte kommer att bli något problem, eftersom de inte har särskilt mycket utvecklingsarbeten. Däremot för de företag som är utvecklingsintensiva är det ett bekymmer, då inte alla har insett vilket stort bedömningsarbete som krävs. Han tycker att de flesta företag inte verkar vara särskilt förtjusta, rekommendationen upplevs som stökig och jobbig.

Mats-Åke Andersson upplever att många företag är oroliga på allt som har stått i tidningarna. Många företag tycker dessutom att det blir besvärligt med alla nya rekommendationer. Förändringar upplevs ju oftast som jobbiga.

1.32.6 Blir det en mer rättvisande bild av företagen med RR 15?

Willard Möller anser att om man med rättvisande bild menar mer matchning, så blir det kanske en mer rättvisande bild av resultatet. Men han ställer sig även frågan om det för företag, som är mycket forskningsintensiva, blir mer matchning, när inga av dessa utgifter balanseras. Han påpekar dock att han som revisor inte är glad för att aktivera utgifter.

Lennart Axelman tycker att om man med rättvisande bild menar att det blir en större enhetlighet kan man säga att det blir en mer rättvisande bild med RR 15. Mats-Åke Andersson tycker att det blir en mer rättvisande bild, då det inte kommer att finnas lika många dolda tillgångar i balansräkningarna, eftersom innan *fick* man aktivera, nu *skall* man aktivera.

Analys

I detta kapitel analyseras de svar och den information som kommit fram under arbetet med uppsatsen

1.33 Redovisningsmässiga konsekvenser av RR 15

Fallföretagen i denna uppsats är kanske inte representativa för branscherna IT och Hälsovård i stort eftersom de är en del av den minoritet som har infört RR 15 redan under 2000 eller 2001. Vi har dock bemödat oss att i undersökningen få med såväl företag som går med vinst och har en god finansiell ställning som företag som visar ett negativt resultat. Detta för att se om det finns några gemensamma skäl till införandet av RR 15 i förtid. Det skäl som framförallt har framförts är att rekommendationen egentligen skulle ha trätt ikraft i januari 2001 och att förberedelserna var relativt långt framskridna när Redovisningsrådet i december 2000 sköt upp ikraftträdandet ett år.

De företag i undersökningen som kan räknas som vinstbringande är Gambro, Frango och Q-Med och de med sämre resultat är Karo Bio, C Technologies samt IAR Systems. De sex företagen visade sig ha en mycket varierande procentuell andel FoU av den totala omsättningen. Alla företagens verksamhet bygger dock på FoU och denna spelar stor roll för företagens framtida utveckling.

RR 15 har för Gambro och Q-Med inneburit ökad aktivering beroende på att de tidigare kostnadsförde alla utgifter för FoU. Båda företagen har dock i dagens läge utveckling som uppfyller RR 15s kriterier för aktivering, varför sådan fråga och med införandet av rekommendationen måste ske.

Karo Bio, som inte påverkades alls av införandet av RR 15, sysslar enbart med forskning och skall därför även i fortsättningen i enlighet med RR 15 löpande kostnadsföra sina utgifter för denna.

IAR Systems har inte heller påverkats eftersom all deras utveckling är kundfinansierad. Redovisningen kan dock komma att förändras i framtiden, då företaget planerar att påbörja ett projekt som kan komma att uppfylla kriterierna för aktivering enligt RR 15.

C Technologies är det enda företaget i vår studie som tidigare har aktiverat större delen av sina utgifter för FoU och alltså det enda som fått ökad kostnadsföring. Eftersom balansräkningen i årsredovisningen för 2000 innehöll poster som enligt

RR 15 inte får aktiveras har C Technologies fått göra en nedskrivning av dessa i enlighet med de övergångsregler som finns uppställda i rekommendationen.

Införandet av RR 15 innebar ökad aktivering för Frango eftersom de, precis som Gambro och Q-Med, tidigare kostnadsfört alla utgifter för FoU. Företaget har en kontinuerlig forskningsverksamhet medan utveckling endast sker med några års intervaller då en mycket omfattande omskrivning av programvaran sker.

Två tredjedelar av våra fallföretag har alltså påverkats av RR 15, men effekterna har inte varit beroende av branschtillhörighet. För inget av dem har RR 15 inneburit den katastrof som Öjefors förutspådde skulle inträffa för många tillväxtföretag²³⁹. Mats-Åke Andersson anser inte att rekommendationen kommer att leda till att livskraftiga företag går under. Enligt honom borde inte företag, som tidigare har aktiverat stora poster för FoU och haft en dålig finansiell ställning, kunnat aktivera tidigare heller, eftersom ett av kraven i BFN R1 är att företaget skall ha tillräckliga resurser för att slutföra FoU-arbetet och att kunna marknadsföra den färdiga produkten. RR 15 innebär dock att kraven för att få aktivera hårdnar.

Då majoriteten av fallföretagen tidigare kostnadsförde alla utgifter hänförliga till FoU kan det vara intressant att titta på bakomliggande orsaker till kostnadsföringen. Företagen själva nämner framförallt praxis och försiktighetsprincipen.

Sverige räknas till de länder som präglas av den kontinentala redovisnings-traditionen och en av de principer som är karaktäristiska för traditionen är försiktighetsprincipen. Falkman redogör för tre separata betydelser för försiktighetsprincipen och en av dem innebär att det alltid är det sämsta utfallet av flera alternativ som skall redovisas²⁴⁰. Att majoriteten av fallföretagen tidigare har utgått från att osäkerheten rörande framtida intäktsgenerering från utförd FoU är så betydande att aktivering inte varit aktuell, vilket, eftersom det innebär att företagen inte vågar räkna med att denna leder till någon som helst säker intäkt, kan sägas stämma överens med Falkmans redogörelse.

Införandet av RR 15 innebär att försiktighetsprincipen får stå tillbaka för målet att göra en så korrekt matchning som möjligt. Matchningsprincipen är en av grundstenarna i den anglosaxiska redovisningstraditionens, vilken bl a präglar redovisningen i USA och Storbritannien. Høegh-Krohn och Knivsflå konstaterar att matchningsprincipen innebär aktivering av immateriella tillgångar inklusive utgifter för FoU²⁴¹. Trots detta är det förbjudet att aktivera utgifter för FoU i USA.

RR 15 kommer dock inte att innebära att försiktighetsprincipen överges helt och hållet. Rekommendationen innehåller fortfarande mycket som kan hänföras till

²³⁹ Lundell, 2001

²⁴⁰ Falkman, 2000

²⁴¹ Høegh-Krohn och Knivsflå, 2000

försiktighet. Reglerna för aktivering är mycket hårda och om det visar sig att en immateriell tillgång har minskat i värde skall den, om värdeminskningen förväntas bestå, skrivas ned.

Försiktighetsprincipen hos företag inom branscherna IT och Hälsovård verkar vara starkt rotad. I vårt inledande sökande efter fallföretag granskades 73 årsredovisningar från noterade IT- och Hälsovårdsföretag. Det gick då att se ett mönster rörande en utbredd kostnadsföring. Denna iakttagelse bekräftades senare under de intervjuer som genomfördes. Det framgick att försiktighetsprincipen ansågs vara att föredra framför matchningsprincipen.

Praxis inom de undersökta branscherna har tidigare främst varit BFN R1 eftersom ÅRL är en ramlag där inga klara riktlinjer ges. Även i BFN R1 lämnas företagen dock stort utrymme att välja mellan aktivering och kostnadsföring. Trots att de flesta företag tycks ha valt kostnadsföring vid redovisning av immateriella tillgångar menar Karl Ove Grönqvist, Frango, att praxis de senaste åren har varit tudelad: en del företag aktiverade och en del inte.

Den diversifierade användningen av BFN R1 kan bero på att företagen valt att tolka rekommendationen på ett sådant sätt som påverkar resultatet på, ett för företagen, önskvärt sätt. Det finns en allmän uppfattning om att BFN R1 lämnar ett stort utrymme för tolkning av vad som kan klassificeras som forskning eller utveckling. Kanske på grund av att rekommendationen genomgående nämner FoU som en sammanhängande enhet utom där den i punktform kortfattat beskriver skillnaden mellan grundforskning, tillämpad forskning och utvecklingsarbete. I RR 15 finns en mer djupgående beskrivning av vad som skall räknas som forskning och vad som skall anses vara utveckling. En stor och väsentlig skillnad mellan BFN R1 och RR 15 är att BFN R1 tillåter att tillämpad forskning aktiveras medan RR 15 förbjuder aktivering av all sorts forskning. I detta sammanhang är det viktigt att nämna att RR 15 än så länge enbart gäller på koncernnivå. I juridisk person får även fortsättningsvis BFN R1 användas. De företag i vår undersökning som har fått ökad aktivering till följd av införandet av RR 15 väljer alla att utnyttja möjligheten till olika redovisning i moderbolag och koncern. Orsaken är troligtvis att de inte vill drabbas av ökad skatt och därför fortsätter att kostnadsföra i moderbolaget.

Införandet av RR 15 har inneburit att företagen tvingats göra en gränsdragning mellan forskning och utveckling för just den egna verksamheten. Detta har medfört ett betydande merarbete och Q-Med var i december 2001 fortfarande inte helt klart med sin definition. Flera av företagen hade redan tidigare valt att dela in FoU i olika faser vilket kan göra det lättare att avgöra när forskningen, rent definitionsmässigt, övergår i utveckling. Bestämningen av denna gränsdragning har upplevts som mycket svår och arbetsam. Även revisorerna instämmer i detta, både Willard Möller och Mats-Åke Andersson har själva, ute hos kunder, varit engagerade i processen att utarbeta en fungerande definition. De tror vidare att praxis kommer att utvecklas med tiden.

RR 15 är detaljerad i sin utformning, men det inte självklart hur gränsdragningen skall ske. Det är en omöjlighet i sig att skapa en allmängiltig definition som är tillämpbar för företag inom alla branscher och samtidigt klargör en exakt gränsdragning. Detta beror på att företagens verksamhet, och därigenom deras förutsättningar, skiljer sig betydligt åt mellan olika branscher. Med tiden kommer därmed branschpraxis att utvecklas och en förbättrad jämförbarhet mellan företag i samma bransch kommer att följa.

1.34 Uppfattningar om RR 15

Frågan om en användning av RR 15 innebär att en mer rättvisande bild uppkom under framtagningen av vilka frågor vi ville ställa, dels till fallföretagen och dels till revisorerna. Åsikterna var blandade rörande detta eventuella samband. Hälften av företagen tyckte att rekommendationen innebär att en mer rättvisande bild visas av företagen. Motiveringarna till denna åsikt var bl a att händelser i företagen blir tydligare och kostnadsstrukturen blir ärligare, innebärande att matchningen mellan kostnader och intäkter förbättras. Även revisorerna ansåg över lag att en mer rättvisande bild av företagens resultat- och balansräkning framträder. Willard Möller tillade att detta är under förutsättning att man med rättvisande bild menar en ökad matchning. Av de tre företag som inte ansåg att den rättvisande bilden förbättras av RR 15 tyckte två att det alltid finns en viss osäkerhet förknippad med utveckling och att det vore ett avsteg från försiktighetsprincipen att aktivera och det tredje företaget tyckte att informationen i stort inte förändras utan all information för att få en rättvisande bild av företaget finns redan i årsredovisningen. Det som åsyftades var antagligen att ÅRL i 6 kap. 1§ innehåller information om vad som skall tas upp i förvaltningsberättelsen och under punkt 4 står ”företagets verksamhet inom forskning och utveckling”. Det har alltså redan tidigare funnits möjlighet till jämförelse mellan företagen, men en enhetlig redovisning underlättar alltid för externa intressenter att göra en rättvis bedömning.

Vi tror att RR 15 generellt kommer att leda till en ökad matchning inom branscherna Hälsovård och IT. Om detta leder till en rättvisande bild är däremot inte lika säkert. Det är helt och hållet beroende av om kostnader och intäkter matchas på ett korrekt sätt. En aktivering av utgifter för utveckling, bör ge en bättre bild av företagets tillgångar och framförallt kunna ge en tydligare uppskattning av den framtida utvecklingen. Detta under förutsättning att de utgifter som aktiveras uppfyller tillgångsdefinitionen.

En fördel med kostnadsföring är att denna inte kan ifrågasättas på samma sätt som en aktivering. Är en utgift aktiverad måste dess värde alltid kunna försvaras. Johan Boman, C Technologies, anser att kostnadsföring leder till mindre argumentation med såväl analytiker som revisorer. En ytterligare fördel är att företaget slipper göra nedskrivningar om värdet på tillgången skulle minska. En

stor nedskrivning kan leda till att företaget får negativ publicitet, vilket kan få som följd att investerare får minskat förtroende för företagets ledning.

1.35 Är FoU en tillgång?

RR 15 bygger på hur immateriella tillgångar definieras och vilka kriterier som krävs för att de skall få tas upp i balansräkningen. Rekommendationen anger tydligt att forskning inte är att betrakta som en tillgång medan viss form av utveckling anses uppfylla tillgångsdefinitionen samt de kriterier som ställs för att något skall få tas upp i balansräkningen, d v s det som IASB benämner ”recognition criteria”. Vid en första genomgång av RR 15 kan allting därför tyckas ganska klart. Forskning skall kostnadsföras och utveckling skall aktiveras. Kan företaget inte avgöra om något är forskning eller utveckling skall enligt rekommendationen allt antas höra till forskningen och är således inte att betrakta som en tillgång. Både revisorer och företag har dock kommit fram till att så enkelt är det inte. Det finns ingen enhetlig uppfattning om var gränsen bör dras, vilket kanske skulle kunna resultera i att kostnadsföring blir det allmänt rådande

Den debatt som har förts i de artiklar vi har använt oss av i denna uppsats visar på att det inte finns någon allmänt accepterad redovisning av FoU. IASB har med viss försiktighet valt att i IAS 38 tillåta aktivering av ett flertal immateriella tillgångar, men kraven som ställs är hårda. Då RR 15 i stort är en direkt översättning av IAS 38 är det IASBs definition av FoU som är/kommer att bli gällande även i Sverige. Forskning är inte en tillgång, men utveckling kan anses vara det.

FASB är av en annan åsikt. FoU skall inte aktiveras, åtminstone inte internt genererad sådan. Förvärvad FoU ingår ofta i goodwill och då är reglerna annorlunda. FASBs tillgångsdefinition skiljer sig något från IASBs och det kan vara den bakomliggande orsaken till att det i USA inte är accepterat att aktivera vare sig forskning eller utveckling. FoU anses inte med säkerhet kunna generera framtida ekonomiska fördelar och kan alltså inte ses som en tillgång. Det finns ingen kontroll över den ekonomiska fördelen. IASB anser att företaget måste ha kontroll över resursen och att den med rimlig säkerhet skall generera framtida ekonomiska fördelar för att den skall kunna klassificeras som en tillgång. Det är lättare att med rimlig säkerhet anta att utvecklingen leder till framtida ekonomiska fördelar än att kontrollera de framtida ekonomiska fördelarna. Därför kan det antas att det är lättare för de som följer IASBs rekommendationer att redovisa utveckling som en tillgång än för de som följer FASBs regelverk.

Om företagen bör betrakta FoU som en tillgång beror helt och hållet på vilka rekommendationer de följer och vad praxis säger. Det går alltså inte att säga att FoU är en tillgång, men inte heller att det inte är det. För svenska företag betyder detta att utveckling kan anses vara en tillgång och att forskning inte kan vara det.

Slutsats

I detta kapitel drar vi slutsatser av det som framkommit i vår fallstudie och ger avslutningsvis förslag till vidare studier inom området.

1.36 Redovisningsmässiga konsekvenser

Det vår undersökning har visat är att effekterna av införande av RR 15 beror på vad företagen har gjort tidigare. Har de inte haft någon aktivering tidigare leder det ofta till en ökad sådan, medan de som har aktiverat sina FoU-utgifter i för hög grad kan få göra engångsnedskrivningar och sedan kostnadsföra i större utsträckning än tidigare.

Vår slutsats blir av detta att en aktivering som kanske inte helt uppfyller tillgångsdefinitionen kommer att minska. Trots att flera av fallföretagen har svarat att aktiveringen ökar anser vi att RR 15 fortfarande innebär goda möjligheter till kostnadsföring av utveckling för de företag som så önskar. Det är svårare för företagen att kunna motivera en osäker aktivering än en kostnadsföring. Därför tror vi inte att blir några stora förändringar för de företag som vill fortsätta kostnadsföra även efter införandet av RR 15. Det är troligtvis så att de kan motivera fortsatt kostnadsföring genom att påvisa att osäkerheten är så stor att aktivering inte bör ske. RR 15 kan på så sätt sägas lämna kvar en del av den möjlighet till taktik som BFN R1 gav utrymme för.

RR 15 anses kunna leda till större användning av matchningsprincipen än tidigare i och med att aktiveringen skall leda till att kostnaderna matchas mot intäkterna. Om aktivering och kostnadsföring sker på det sätt som beskrivs i RR 15 anser vi att det bör visas upp en mer rättvisande bild av företagen. Det är dock svårare i praktiken än i teorin att skilja på vad som är forskning och vad som är utveckling. En slutsats är då att RR 15, även om den är restriktivare än tidigare rekommendationer, inte är någon garanti för rättvisande bild. Företag inom läkemedelsindustrin har haft som praxis att kostnadsföra alla utgifter för FoU och att sedan särredovisa dessa i resultaträkningen. Frågan är om det ger en mer rättvisande bild att aktivera utgifterna för utveckling och kostnadsföra utgifterna för forskning. För många företag inom just denna bransch är det forskningsdelen som är den dominerande och kommer att generera intäkter i framtiden. Vi anser dock inte att det bör ske en aktivering av forskningsutgifterna, eftersom forskning inte uppfyller tillgångsdefinitionen och osäkerheten avseende de framtida intäkterna är betydande.

Trots att RR 15 inte garanterar en rättvisande bild och att det fortfarande finns utrymme för en del taktik tror vi att rekommendationen kommer att leda till en ökad jämförbarhet mellan företag i och med att reglerna däri är tydligare än de som tidigare har funnits gällande redovisning av immateriella tillgångar. Den stora skillnaden mellan RR 15 och BFN R1 vad gäller FoU är att det i BFN R1 är tillåtet att aktivera FoU medan RR 15 säger att forskning skall kostnadsföras och utveckling skall aktiveras om aktiveringskriterierna är uppfyllda.

En anledning till att aktivering av utveckling bör ske är att det anses ge en bättre bild av företagets verkliga värde. Den utveckling som får aktiveras är ju den som med allra största sannolikhet kommer att innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden. En immateriell tillgång som beräknas generera intäkter är inte mindre väsentlig än en materiell tillgång och borde därför tas med i balansräkningen och därigenom inkluderas i företagets redovisade värde. Detta innebär dock inte att vi anser att det är en självklarhet att utgifter för utveckling bör aktiveras eftersom nackdelen är att det är mycket svårt att räkna ut ett värde för något som ännu inte är färdigutvecklat och om det inte finns någon aktiv marknad för en liknande produkt sedan tidigare blir det i stort sett omöjligt att på ett tillförlitligt sätt kunna avgöra hur mycket som kan aktiveras.

Avslutningsvis har vi kommit fram till att de redovisningsmässiga effekterna inte skiljer sig åt mellan branscherna utan att de är beroende av hur redovisningen av FoU har skett tidigare. Däremot har vi sett ett mönster i att RR 15 har medfört ökad aktivering av utgifter för FoU i de företag inom båda branscherna som går med vinst, medan det i övriga företag har lett till ökad kostnadsföring eller ingen förändring överhuvudtaget.

1.37 Förslag till fortsatta studier

Det kan vara av intresse att om några år se hur företagens redovisning har påverkats av införandet av RR 15 och om påverkan då har blivit annorlunda än den företagen i vår fallstudie än så länge upplevt.

Av nytta kan även vara att se hur praxis gällande redovisning av FoU framöver kommer att ha utvecklats.

Intressant kan också vara att undersöka hur externa intressenters värdering av företagen har påverkats av RR 15.

Källförteckning

1.38 Publicerade källor

Böcker

Artsberg, Kristina (1992) *Normbildning och redovisningsförändring Värderingar vid val av mätprinciper inom svensk redovisning*, Lund University Press, Malmö

Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim-Paul, Finn (1997) *Att utreda, forska och rapportera*, Liber Ekonomi, Malmö, upplaga 5:2

Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR (1998) *FARs engelska ordbok*, FAR Förlag AB, Malmö, upplaga 8

Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR (2001) *FARs samlingsvolym 2001*, FAR Förlag AB, Stockholm

Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn (1997) *Forskningsmetodik*, Studentlitteratur, Lund, upplaga 2

Halvorsen, Knut (1992) *Samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund

Kam, Vernon (1990) *Accounting Theory*, John Wiley & Sons, Inc, 2nd edition

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur, Lund, upplaga 3

Merriam, Sharan B (1994) *Fallstudien som forskningsmetod*, Studentlitteratur, Lund

Norstedts svenska ordbok (1990) Norstedts förlag

Schroeder, Richard G & Clark, Myrtle W & Cathy, Jack M (2001) *Financial Accounting Theory and Analysis – Text readings and cases*, John Wiley & Sons, Inc., USA, 7th edition

Svenning, Conny (1999) *Metodboken*, Lorentz Förlag, upplaga 3

Thomasson, Jan & Arvidson, Per & Lindquist, Hans & Larson, Olov & Rohlin, Lennart (1997) *Den nya affärsredovisningen*, Liber Ekonomi, Malmö, upplaga 10:1

Thorell, Per (2001) *Företagens redovisning*, Iustus Förlag, Uppsala, upplaga 3:2

Tidskrifter, forskningsrapporter och uppsatser

- Alexander, David & Archer, Simon (2000) "On the Myth of "Anglo-Saxon" Financial Accounting" *The International Journal of Accounting*, vol 35, no 4, pp539-557, 2000
- Artsberg, Kristina & Haller, Axel (2001) "Intellectual Capital – A Challenge for Accounting Regulation and Practice"
- Beatge *et al*= Working Group on external financial reporting of the Schmalenbach-Gesellschaft-Deutsche Gesellschaft Betriebswirtschaft (1995) "German Accounting Principles: an institutionalized Framework" *Accounting Horizons*, Vol 9 , Issue 3, pp 92-100, 1995
- Blake, John & Amat, Oriol & Gowthorpe, Catherine & Pilkington, Catherine (1998) "International Accounting Harmonisation – a Comparison of Spain, Sweden and Austria" *European Business Review*, vol 98, no 3, pp. 144-150, 1998
- Blake, John & Fortes, Hilary & Gowthorpe, Catherine & Paananen, Mari (1999) "Implementing the EU Accounting Directives in Sweden – Practitioners' Views" *The International Journal of Accounting*, vol 34, no 3, pp. 421-438, 1999
- Buisman, Jan (1998) "God redovisningssed: Quo vadis?" *Balans*, nr 12, 1998
- Buisman, Jan (2000) "Svenska företag kan koncernredovisa enligt IAS – i princip" *Balans*, nr 1, 2000
- Chatzkel, Jay (2001) "A conversation with Jonathan Low", *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 2, No. 2, pp. 136-147, 2001
- Choi, D.S. Fredrick & Levich, M. Richard (1991) "Behavioral Effects of International Accounting Diversity" *Accounting Horizons*, June 01, 1991
- Ekström, Henrik & Jönsson, Andreas (2001) "RR 15 Immateriella tillgångar: Redovisningsmässiga- och ekonomiska konsekvenser av införandet av RR 15 hos svenska börsnoterade företag"
- Falkman, Pär (2000) "Redovisningens teoretiska dilemma" *Balans*, nr 6-7, 2000
- Falkman, Pär (2001) "Externredovisningens grundläggande värderingsproblem" *Balans*, nr1, 2001
- FASB continues examine (2001) = "FASB continues examine of intangibles with new projekt" *Corporate Financing Week*, augusti 2001

Gröjer, Jan-Erik (2001) "Intangibles and accounting classifications: in search of a classification strategy", *Accounting Organizations and Society*, No. 26, pp. 695-713, 2001

Høegh-Krohn, Nils E. Joachim & Knivsflå, Kjell Henry (2000) "Accounting for Intangible Assets in Scandinavia, the UK, the US, and by the IASC: Challenges and a Solution" *The International Journal of Accounting*, Vol. 35, No. 2, pp. 243-265, 2000

Larson, Robert K & Larson, Linda Lee (2001) "Coming to Terms with International Accounting Standards" *Internal Auditor*, February, 2001

Lundell Stefan, "Nya regler dödsstöt för små teknikföretag", *Dagens Industri*, 2001-11-05

Markland, Björn (2001) "Revision över alla gränser" *Balans*, nr 8-9, 2001

Moberg, Kerstin (1998) "Aktuella redovisningstendenser i Tyskland" *Balans*, nr 6-7, 1998

Nobes, Christopher (1998) "International Accounting Standards and their Effect on the Financial reporting of UK and other European Companies" *Management Accounting*, July/ August, 1998

"Nya redovisningsregler förvirrar analytiker", *Dagens Industri*, 2001-11-06

Osterland, Andrew (2001) "Decoding Intangibles", *CFO*, Vol. 17, Issue 4, pp. 56-62, 2001

Rundfelt, Rolf (1994) "Skillnader i europeisk syn på försiktighetsprincipen" *Balans*, nr 5, 1994

Rundfelt, Rolf (2001) "USA: FAS 141 och 142 – Business combinations, Goodwill and Other Intangible Assets", *Balans*, nr 8-9, 2001

Samuelson, Richard A. (1996) "The Concept of Assets in Accounting Theory", *Accounting Horizons*, Vol. 10 No. 3, pp. 117-157, 1996

Stolowy, Hervé & Haller, Axel & Klockhaus, Volker (2001) "Accounting for brands in France and Germany with IAS 38 (intangible assets): An illustration of the difficulty of international harmonization", *The International Journal of Accounting*, No. 36, pp. 147-167, 2001

Stolowy, Hervé & Jeny-Cazavan, Anne (2001) "International accounting disharmony: the case of intangibles", *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol. 14, No. 4, pp. 477-496, 2001

Tidström, Göran & Lagerström, Bo (1996) "Högt spel om globala redovisningsstandards" *Balans*, nr 11, 1996

Treffner, Jan & Gajland, David (2000) "Är det dags att anpassa redovisningen efter var värdet skapas i företagen" *Balans*, nr 4, 2000

Törning, Eva (2001) "God redovisningssed i fyra nivåer" *Balans*, nr 4, 2001

Weetman, Pauline (1989), "ASSETS AND LIABILITIES: their definition and recognition"

Wennestam, Christina & Nilsson, Fredrik (1996) "Redovisning av immateriella tillgångar – En redogörelse för IASCs utkast till rekommendation", *Balans*, nr 5, 1996

Lagar, rekommendationer, statens offentliga utredningar och uttalande

BFN R1 redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader, 1988

IAS 9 (1995) Research and Development Costs

IAS 38 (1998) Intangible Assets

Redovisningsrådets översättning av IASBs ramverk, 1995 = Redovisningsrådet (1995) *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter – Översättning av IASC's Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*

RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip, 1993

RR 15 Immateriella tillgångar, 2000

RR 17 Nedskrivningar, 2000

SOU 1996:157

SOU 1995/96:10 utdrag

ÅRL 1995:1554

Företagsinterna källor

C Technologies AB

Årsredovisning 2000
Delårsrapport Januari - Mars 2001
Delårsrapport Januari - Juni 2001
Delårsrapport Januari - September 2001

Frango AB
Årsredovisning 2000
Delårsrapport Januari - Mars 2001
Delårsrapport Januari - Juni 2001
Delårsrapport Januari - September 2001

Gambro AB
Årsredovisning 2000
Delårsrapport Januari - Mars 2001
Delårsrapport Januari - Juni 2001
Delårsrapport Januari - September 2001

IAR Systems AB
Årsredovisning 2000
Delårsrapport Januari - Mars 2001
Delårsrapport Januari - Juni 2001
Delårsrapport Januari - September 2001

Karo Bio AB
Årsredovisning 2000
Delårsrapport Januari - Mars 2001
Delårsrapport Januari - Juni 2001
Delårsrapport Januari - September 2001

Q-Med
Årsredovisning 2000
Delårsrapport Januari - Mars 2001
Delårsrapport Januari - Juni 2001
Delårsrapport Januari - September 2001

1.39 Muntliga källor

Intervjuer

Andersson Mats-Åke, auktoriserad revisor, Lindebergs Grant Thornton, besöksintervju 20 december 2001

Axelmann Lennart, redovisningskonsult, Ernst & Young, Redovisningsrådet, telefonintervju 21 december 2001

Boman Johan, ekonomichef, C Technologies, besöksintervju 6 december 2001

Grandin Thomas, ekonomichef, IAR Systems, telefonintervju 10 december 2001

Grönqvist Karl Ove, ekonomidirektör, Frango, telefonintervju 11

Hein Peter, ekonomidirektör, Q-Med, telefonintervju 4 december

Jungmar, Bertil, CFO, Karo Bio, telefonintervju 14 december 2001

Möller Willard, auktoriserad revisor, SET Revisionsbyrå, besöksintervju 17 december 2001

Svensson Christian, manager Lundia Supply Services, Gambro Lundia AB, telefonintervju 7 januari 2002

Föreläsningar

Carlsson Jörgen, Ekonomacentrum 3 september 2001

Thorstensson Michael, Ekonomacentrum, 1 november 2001

1.40 Elektroniska källor

Bokföringsnämndens hemsida = www.bfn.se 12 december 2001

Redovisningsrådets hemsida = www.redovisningsradet.se 12 december 2001

Bilaga 1 Övergångsregler, RR 15²⁴²

Övergångsregler – Redovisning i balansräkningen

<u>Förutsättningar</u>	<u>Hur redovisningen skall ske</u>
<i>1. En immateriell tillgång har redovisats som en separat tillgång (antingen som immateriell eller som materiell tillgång), men när denna rekommendation börjar tillämpas uppfyller tillgången inte kriterierna för att tas upp som tillgång.</i>	
<i>a) Tillgången förvärvades som ett led i ett företagsförvärv.</i>	<i>Ett företag skall I) omföra tillgången till goodwill (negativ goodwill) som härrör från samma förvärv och II) beräkna den ackumulerade avskrivning av goodwill (negativ goodwill) som skulle ha redovisats om tillgången hade inkluderats i goodwill (negativ goodwill) vid tidpunkten för förvärvet samt justera det redovisade värdet av goodwill (negativ goodwill) i enlighet med detta.</i>
<i>b) Tillgången förvärvades inte som ett led i ett företagsförvärv (den har t.ex. förvärvats eller utarbetats internt.)</i>	<i>Tillgången skall inte längre redovisas i balansräkningen.</i>
<i>2. En immateriell tillgång har redovisats som en separat tillgång (antingen som immateriell eller som materiell tillgång) och när denna rekommendation börjar tillämpas uppfylls kriterierna för att ta upp en tillgång.</i>	
<i>a) Tillgången redovisades inledningsvis till sitt anskaffningsvärde.</i>	<i>Företaget skall klassificera tillgången som en immateriell tillgång. Det anskaffningsvärde som inledningsvis redovisades för tillgången anses ha fastställts på rätt sätt. Se övergångsreglerna i 4 och 5 nedan vad gäller redovisning efter anskaffningstidpunkten.</i>

²⁴² RR 15 Immateriella tillgångar, 2000

Övergångsbestämmelser – Redovisning i balansräkningen (forts.)

<u>Förutsättningar</u>	<u>Hur redovisningen skall ske</u>
<p><i>b) Tillgången redovisades inledningsvis till ett annat belopp än sitt anskaffningsvärde.</i></p>	<p><i>Företaget skall</i></p> <p><i>I) klassificera tillgången som en immateriell tillgång och</i></p> <p><i>II) omräkna tillgångens redovisade värde till anskaffningsvärde efter avdrag för avskrivningar, beräknade enligt denna rekommendation.</i></p> <p><i>Om anskaffningsvärdet inte kan fastställas, skall tillgången inte längre redovisas i balansräkningen.</i></p>
<p><i>3. När denna rekommendation börjar tillämpas uppfylls kriterierna för redovisning av en immateriell tillgång, men utgifterna har inte tidigare redovisats som en tillgång.</i></p> <p><i>a) Den immateriella tillgången förvärvades som ett led i ett företagsförvärv och utgjorde en del av den goodwill som redovisades.</i></p> <p><i>b) Den immateriella tillgången förvärvades inte som ett led i ett företagsförvärv.</i></p>	<p><i>Företaget uppmuntras att, men behöver inte, redovisa den immateriella tillgången. Om företaget redovisar den immateriella tillgången skall det</i></p> <p><i>I) beräkna tillgångens redovisade värde till anskaffningsvärde efter avdrag för avskrivningar beräknade enligt denna rekommendation och</i></p> <p><i>II) beräkna den effekt det har på de ackumulerade avskrivningarna av goodwillbeloppet att ta upp den immateriella tillgången separat och justera det redovisade goodwillbeloppet i enlighet med detta.</i></p> <p><i>Den immateriella tillgången skall inte redovisas i balansräkningen.</i></p>
<p><i>4. Tillgången har inte tidigare skrivits av.</i></p>	<p><i>Ett företag skall omräkna tillgångens redovisade värde som om avskrivningarna hade beräknats enligt denna rekommendation.</i></p>

Övergångsbestämmelser – Redovisning i balansräkningen (forts.)

<u><i>Förutsättningar</i></u>	<u><i>Hur redovisningen skall ske</i></u>
<i>5. Tillgången har tidigare skrivits av. De beräknade ackumulerade avskrivningarna enligt denna rekommendation stämmer inte överens med de som tidigare redovisats (på grund av att avskrivningsperioden och/eller avskrivningsmetoden skiljer sig från den som tidigare tillämpats).</i>	<i>De ackumulerade avskrivningarna skall inte räknas om. Avskrivningsbeloppet för den innevarande perioden och de kommande perioderna (om det återstår något redovisat värde) skall justeras i stället (dvs. förändringen behandlas som en ändring av uppskattningar och bedömningar, se punkt 79).</i>