



**EKONOMI
HÖGSKOLAN**
Lunds universitet

Magisteruppsats
Juni 2002

Företagsekonomiska
institutionen

Debatten om redovisning av humankapital

Författare
Karoline Augustsson
Annika Klaesson

Handledare
Sven-Arne Nilsson

Sammanfattning

- Uppsatsens titel** Debatten om redovisning av humankapital
- Seminariedatum** 13 juni 2002
- Kurs** FEK 591 Magisterseminarium, 10 p, Redovisning
- Författare** Karoline Augustsson
Annika Klaesson
- Handledare** Sven-Arne Nilsson
- Nyckelord** Humankapital, utbildningsutgifter, RR 15, intellektuellt kapital, personalredovisning
- Syfte** Syftet är att studera debatten om humankapital för att avgöra om debattörers respektive revisorers uppfattningar om redovisning av humankapital har förändrats, och i så fall anledningen till detta. Dessutom är syftet att beskriva och tolka debattörers respektive revisorers tidigare och nuvarande uppfattningar om redovisning av humankapital.
- Metod** Initialt har en litteraturstudie genomförts. Genom den valde vi ut sju debattörer till att delta i vår undersökning. Vidare har tre revisorer tillfrågats för att utvärdera deras uppfattningar om redovisning av humankapital. Undersökningens bortfall utgörs av en debattör och en revisor. Debattörernas svar har tolkats och jämförts med deras uppfattningar enligt litteraturstudien, medan de två revisorernas svar har jämförts med deras svar i uppsatsen "Humankapital i balansräkningen? – En fråga besvarad utifrån olika balansuppfattningar". Detta för att utvärdera om respondenterna har ändrat uppfattning om redovisning av humankapital.
- Slutsatser** Vi har konstaterat att det finns många skilda åsikter om redovisning av humankapital och personalrelaterade utgifter. Genom studien har det påvisats att en revisor och en debattör har ändrat uppfattning om hur humankapital skall behandlas, dock har inte anledningen framkommit. Vidare kan vi konstatera att trots att RR 15 trätt i kraft, som anger att utbildningsutgifter skall kostnadsföras direkt, har flertalet av debattörerna inte ändrat uppfattning då de anser att dessa utgifter skall aktiveras om vissa kriterier är uppfyllda. Revisorerna har inte heller påverkats av RR 15, då de tidigare inte ansåg att dessa utgifter skulle behandlas annorlunda än vad de gör idag. Dock har det framkommit att en av dem är för en förändring.

Förord

Vårt arbete med uppsatsen har varit en lärorik och utvecklande process. Vi vill tacka alla som genom sin medverkan har deltagit i undersökningen.

Vi vill tacka samtliga debattörer och revisorer som bidragit med synpunkter om humankapital. Utan Er hade det inte varit möjligt att skriva denna uppsats. Slutligen vill vi även rikta ett stort tack till vår handledare, Sven-Arne Nilsson, för värdefulla synpunkter under skrivandet med uppsatsen.

Juni 2002

Karoline Augustsson

Annika Klaesson

Förkortningar

BFN	Bokföringsnämnden
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
RR	Redovisningsrådet
RR 15	Redovisningsrådets rekommendation: Immateriella tillgångar
SEC	Securities and Exchange Commission
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

Innehållsförteckning

1 INLEDNING.....	4
1.1 BAKGRUND	4
1.2 PROBLEMDISKUSSION	5
1.2.1 Produktionsfaktorerna kapital och arbete.....	5
1.2.2 Kunskapsföretag.....	6
1.2.3 Utveckling inom området	7
1.2.4 Motstridiga intressen.....	8
1.3 VAL AV ÄMNE.....	8
1.4 PROBLEMSTÄLLNING	8
1.5 SYFTE	9
1.6 AVGRÄNSNINGAR	9
1.7 FÖRKLARINGAR	9
1.8 DISPOSITION	9
2 METOD.....	11
2.1 FÖRESTÄLLNINGSRAM	11
2.2 VETENSKAPLIGT SYNSÄTT	11
2.3 INSAMLING AV SEKUNDÄRDATA	12
2.3.1 Tidigare studie.....	12
2.3.2 Litteratursökning	12
2.3.3 Litteraturstudie	12
2.3.4 Källkritik.....	13
2.4 INSAMLING AV PRIMÄRDATA	14
2.4.1 Urval av debattörer	14
2.4.2 Urval av revisorer	14
2.4.3 Insamling av respondenternas uppfattningar.....	14
2.4.4 Bortfall.....	15
2.4.5 Sammanställning och tolkning av primärdata	16
2.4.6 Bokföringsnämndens pågående arbete.....	16
2.5 SAMMANFATTNING	17
3 OLIKA FÖRHÅLLNINGSSÄTT TILL REDOVISNING	18
3.1 OLIKA SYFTEN MED REDOVISNINGEN.....	18
3.2 DE STATISKA OCH DYNAMISKA BALANSUPPFATTNINGARNA	20
3.3 REDOVISNINGSPRINCIPER	21
3.3.1 Matchningsprincipen.....	21
3.3.2 Försiktighetsprincipen.....	22
3.3.3 Från försiktighetsprincipen till matchningsprincipen.....	23
3.4 SAMMANFATTNING	23
4 REDOVISNING AV TILLGÅNGAR.....	25
4.1 REDOVISNINGSRÅDETS FÖRESTÄLLNINGSRAM	25
4.1.1 Vad är en tillgång?.....	25
4.1.2 När skall en tillgång redovisas i balansräkningen?.....	26
4.2 REDOVISNINGSRÅDETS REKOMMENDATION 15	26
4.2.1 Vad är en immateriell tillgång?	27
4.2.2 När skall en immateriell tillgång redovisas i balansräkningen?	27

4.3 REDOVISNING I BALANSRÄKNINGEN?	28
4.3.1 Är humankapital en tillgång?	28
4.3.2 Skall utgifter för utbildning aktiveras?	29
4.4 SAMMANFATTNING	29
5 KRAV PÅ FINANSIELL INFORMATION	31
5.1 KVALITATIVA EGENSKAPER	31
5.1.1 Intressenter	32
5.1.2 Begriplighet	32
5.1.3 Relevans	32
5.1.4 Reliabilitet	33
5.1.5 Jämförbarhet	34
5.2 UPPNÅS KRAVEN PÅ KVALITATIV FINANSIELL INFORMATION?	34
5.3 SAMMANFATTNING	35
6 DEBATTÖRERNAS UPPFATTNINGAR	36
6.1 OLIKA FORMER AV KAPITAL	36
6.2 DEBATTEN OM HUMANKAPITAL	37
6.2.1 På balansräkningen	37
6.2.1.1 Bert-Olov Bergstrand med flera	37
6.2.1.2 Jan-Erik Gröjer och Ulf Johanson	38
6.2.1.3 Johan Hansson och Pähr E Andersson	40
6.2.2 Utanför balansräkningen	41
6.2.2.1 Leif Edvinsson och Michael S Malone	41
6.2.2.2 Stefan Engström	42
6.2.2.3 Karl-Erik Sveiby och Arbetsgruppen Konrad	43
6.3 SAMMANFATTNING	44
7 EMPIRI OCH TOLKNINGAR	46
7.1 DEBATTÖRERNAS UPPFATTNINGAR	46
7.1.1 Bert-Olov Bergstrand	46
7.1.2 Jan-Erik Gröjer och Ulf Johanson	48
7.1.3 Pähr E Andersson	51
7.1.4 Leif Edvinsson	53
7.1.5 Stefan Engström	55
7.2 REVISORERNAS UPPFATTNINGAR	56
7.2.1 Carl-Eric Bohlin	56
7.2.2 Jan Klippvik	58
7.3 TOLKNING AV SAMTLIGA RESPONDENTERS SVAR	60
7.4 SAMMANFATTNING	63
8 SLUTSATSER	64
8.1 UPPFATTNINGAR OM REDOVISNING AV HUMANKAPITAL	64
8.2 FÖRSLAG TILL FORTSATTA STUDIER	66
KÄLLFÖRTECKNING	67

Bilagor

1. FÖRFRÅGAN	71
2. FÖLJEBREV	72
3. ENKÄT	73

1 Inledning

I detta kapitel redogör vi initialt för bakgrunden till uppsatsen. Vidare belyser vi i problemdiskussionen de olika problem som finns inom uppsatsämnet. Vi redogör även för varför vi har valt just detta uppsatsämne och vårt intresse för ämnet. Därefter presenterar vi själva problemställningen och syftet. Kapitlet avslutas sedan med en disposition över uppsatsens olika delar.

1.1 Bakgrund

Enligt många bedömare har utvecklingen de senaste decennierna inneburit slutet för industrins dominans, med en övergång från ett industrisamhälle till ett tjänstesamhälle. Industrisamhället nådde sin topp både beträffande produktion och samhällsförhållanden mellan 70 och 80 år efter genombrottet på 1890-talet, för att sedan ge vika för tjänstesamhällets genombrott. (Schön, 2000 s 455)

Tjänstesamhället avser ett samhälle där produktion liksom konsumtion domineras av tjänster, samt att övervägande del av människorna i samhället arbetar inom tjänstesektorn (Schön, 2000 s 455 f). Denna förändring i samhället har inneburit ett ökat antal tjänsteföretag, framförallt konsult- och kunskapsföretag. En vanlig uppfattning är att kunskapsföretagens största tillgång är personalen till skillnad från producerande företag, där maskiner och inventarier är av stor vikt (Sveiby, 1990 s 78). Under flera hundra år har människan i olika former försökt att sälja sin kunskap, varför kunskapsföretag egentligen inte är någon ny företeelse. Anledningen till att det pratas mer om kunskapsföretag idag är att allt fler människor arbetar med komplex problemlösning. (Sveiby & Risling, 1986 s 9)

Historiskt sett har företagen varit kapitalintensiva, bestående av maskiner och inventarier nödvändiga för tillverkningen. Samhällsförändringen, från industrisamhället till tjänste- eller kunskapssamhället, innebär att människans kunskap blir allt betydelsefullare (Sveiby, 1995 s 15). Man kan göra en distinktion mellan tjänsteföretag och kunskapsföretag. Skillnaden mellan dessa är delvis en semantisk fråga, då den som säljer kunskap även kan göra någon en tjänst. Kunskapsföretag utgör därför en speciell typ av tjänsteföretag. (Arbetsgruppen Konrad, 1989 s 9 f och Sveiby, 1990 s 30)

Tjänste- och kunskapsföretag har värden och tillgångar som inte existerar på samma sätt som i de producerande företagen. Den svenska redovisningslagstiftningen har under de senaste åren i stor utsträckning gått från det centraleuropeiska synsättet med inriktning mot försiktighetsprincipen och borgenärsskydd, till det anglosaxiska synsättet med strävan efter en rättvisande bild och med mer aktieägarorienterad inriktning (Engström, 1999). Samhället har förändrats liksom lagar och rekommendationer inom redovisningen. Det finns de som anser att vårt nuvarande redovisningssystem inte följt med ekonomins utveckling (Libert, 2001). Gällande redovisningsmetoder för tillgångar har sin huvudsakliga fokus på materiella tillgångar och i mindre utsträckning på finansiella och immateriella tillgångar, tillgångstyper som i dagens företag blir allt betydelsefullare (Falkman, 2000). Det finns olika uppfattningar rörande huruvida "mjuka värden" skall redovisas i balansräkningen eller ej. Engström (1999) påpekar att det under olika perioder har funnits en önskan att åskådliggöra kunskapsföretagens resurser och värden i balansräkningen. Det finns en stor osäkerhet beträffande dessa värden, framförallt anställda som ett företag inte kan äga. Dessutom finns en värderingsproblematik, beträffande vilket värde de anställda skall åsättas.

1.2 Problemdiskussion

Humankapital och redovisning av kompetenshöjande utgifter är ingalunda något nytt uppsatsämne, då det har behandlats i ett flertal uppsatser. Dock har RR 15 trätt ikraft den 1 januari år 2002, vars syfte är att ange hur immateriella tillgångar skall behandlas i redovisningen. Det är därför intressant att utröna om den tidigare debatten inom området har påverkats av den nya rekommendationen. Nedan har vi för avsikt att belysa olika debatterade aspekter inom ämnet, vilka leder fram till uppsatsens problemställning och syfte.

1.2.1 Produktionsfaktorerna kapital och arbete

För att en organisation skall fungera krävs produktionsresurser, bestående av produktionsfaktorerna arbete och kapital. Med kapital menas till exempel pengar, maskiner, inventarier och fastigheter. (Gröjer, 1997 s 13) Produktionsfaktorn arbete består av de anställdas kunskaper och färdigheter, något som företaget har rätt att utnyttja genom att dessa erhåller kompensation i form av lön. Utöver arbete och kapital kräver producerande företag någon form av råvaror för att erhålla en slutprodukt. Kombinationen av produktionsfaktorerna gör att företaget kan producera varor eller tjänster, vilket kan generera vinst och fortsatt tillväxt för företaget och samhället. De anställda i ett företag är därmed minst lika viktiga som kapitalet. Den ena produktionsfaktorn utesluter således inte den andra.

Företagets kapital redovisas på balansräkningen som olika tillgångsposter, där till exempel utgifter för anskaffning av maskiner redovisas som materiella tillgångar. Däremot redovisas produktionsfaktorn anställda inte i dagsläget på balansräkningen. Balansräkningen skall utgöra en sammanställning av företagets tillgångar respektive skulder och eget kapital (Gröjer 1997 s 63). Företaget behöver både kapital och arbete, men endast kapital betraktas som en tillgång i balansräkningen. En intressant iakttagelse är denna distinktion av produktionsfaktorer i redovisningen, då ett företag är i behov av båda faktorerna för att överleva.

1.2.2 Kunskapsföretag

Karakteristiskt för kunskapsföretag är att personalen oftast är högutbildad och att den löser olikartade komplexa problem (Arbetsgruppen Konrad, 1989 s 10). Personalen är kunskapsföretagets främsta produktionsfaktor (Sveiby, 1990 s 86). Produktionen i kunskapsföretag kännetecknas av att vara icke standardiserad, decentraliserad, personberoende och jämfört med tillverkningsföretag inte lika kapitalberoende (Engström, 1999). Anställda som genom sin yrkeskompetens skall generera intäkter, inom företagets huvudsakliga affärsidé och kunskapsområde, benämns intäktspersoner och utgörs av företagets individkapital (Arbetsgruppen Konrad, 1989 s 23). Kunskapsföretag säljer i första hand sin kunskap, varför företagen är starkt beroende av de anställda som individer (Arbetsgruppen Konrad, 1989 s 10 f). Ett typiskt kunskapsföretag är en konsultorganisation, reklambyrå, advokatfirma eller revisionsbyrå (Sveiby, 1990 s 35).

Ett problem med de anställda är att de kan sluta i företaget, något som drabbar företaget negativt. Risken för att ett företag blir av med anställda är betydligt större än risken att kapital försvinner från företaget. Sveiby (1995 s 41 ff) belyser att det är enbart individerna själva som äger kompetensen. Dock påpekar han att det finns argument för att redovisa kompetensen i balansräkningen, då en organisation behöver människor för att fungera. Många argumenterar för att kompetensutveckling skall betraktas som en investering, vilket är rimligt för en enskild person, men inte för ett företag. Ur företagets synvinkel är utgifter för utbildning inte en investering utan en kostnad, då företaget inte äger sin personal. Vidare anser Nilsson (1997) att den nuvarande redovisningen inte handlar om värdering och balansering av olika slags kapital, ekonomiska resurser eller investeringar. Istället anser han att redovisning handlar om att periodisera utgifter.

Kunskapsföretag saknar traditionella tillgångar som maskiner och inventarier, varför de anställda är den viktigaste resursen för dessa företag (Arbetsgruppen Konrad, 1989 s 13). Som redovisningen ser ut i dagsläget är vår uppfattning att

viktig ekonomisk information saknas, då dessa värden inte åskådliggörs fullständigt. Å andra sidan anser vi att denna information kan presenteras för intressenterna i årsredovisningen, men utanför balansräkningen, eller alternativt i ett supplement till årsredovisningen. Det kan slutligen diskuteras om humankapital och kompetenshöjande utgifter är relevant information i en balansräkning.

1.2.3 Utveckling inom området

Humankapital och redovisning av kompetenshöjande utgifter diskuterades flitigt under hela 90-talet, där olika uppfattningar om nämnda områden fanns. Bland annat kan nämnas Gröjer som presenterade en modell för anställda på balansräkningen (Gröjer, 1997 s 25). Vidare diskuterade Arbetsgruppen Konrad (1989) den osynliga balansräkningen, där individens yrkeskompetens belystes. Numera finns en tendens att debatten har svalnat något, vilket enligt oss är egendomligt då redovisningsproblemet fortfarande kvarstår. En tänkbar anledning kan vara IT-kraschen, där flertalet företags "mjuka värden" minskade i samband med att företagens börsvärde sjönk. Ytterligare en anledning kan vara att det finns olika trender inom redovisningen, där olika redovisningsproblem belyses vid olika tidpunkter.

Det har debatterats huruvida redovisningen skall förändras eller inte. Gröjer (2000) anser att redovisningen bör reformeras för att synliggöra investeringar i mjuka värden i balans- och resultaträkningarna. Detta har motargumenterats av Nilsson (2000), som påpekar att Gröjer borde kämpa för att behålla, inte reformera, den traditionella redovisningsmodellen.

Ovan nämnda debattörers inlägg var aktuella innan RR 15 om immateriella tillgångar trädde i kraft, den 1 januari år 2002. En förändring har skett inom området, då rekommendationen anger att utgifter för utbildning av personal skall kostnadsföras direkt. Dagermark (2001) anser att det finns invändningar mot ett sådant synsätt, då vi allt mer gå in i ett kunskapssamhälle med ökade utbildningskostnader. Idag är det endast kontrakterade idrottsspelare som går att redovisa på balansräkningen, då de är bundna av avtal (Smith, 2000 s 103 f). Mjuka värden i företaget redovisas först när ett kunskapsföretag förvärvas, vilket återspeglas i goodwill (Engström, 1999). Sista ordet inom problemområdet är säkert inte sagt. En iakttagelse är att det finns en tendens till att den tidigare debatten har avtagits, då publicerat material under de senaste åren har minskat.

1.2.4 Motstridiga intressen

Enligt oss kan ett incitament för ett icke börsnoterat bolag vara att uppvisa så lågt resultat som möjligt, för att betala mindre skatt. För ett börsnoterat bolag kan det motsatta gälla. Genom att uppvisa stark ställning, genom relativt stort eget kapital och gott resultat, tenderar intresset från externa finansiärer öka. Det antas bli lättare att erhålla krediter, liksom årets utdelning till aktieägarna kan bli större. Om det blir möjligt att i framtiden redovisa humankapital och aktivera kompetenshöjande utgifter på balansräkningen, kommer det alltid att finnas motstridiga intressen. Detta kan leda till problem, då vissa företag finner sig gynnade och andra missgynnade.

Ytterligare en aspekt på problemet är att de företag som gynnas av en aktivering av kompetenshöjande utgifter tenderar att övervärdera nämnda post, medan de missgynnade företagen ser ett incitament att minimera posten. Frågan är om det någonsin kommer att bli möjligt att på ett tillförlitligt sätt redovisa humankapital och aktivera kompetenshöjande utgifter i balansräkningen. Frågorna är många och i uppsatsen har vi för avsikt att klargöra problem kring området.

1.3 Val av ämne

Intresset för humankapital har funnits i stort sett under hela studietiden. Under kandidatuppsatsen hade vi förmånen att beröra området, då denna behandlade hur utgifter för spelarförvärv bör redovisas. När kandidatuppsatsen var avslutad, hade vårt intresse för humankapital stärkts ytterligare. Vi hade tidigare, i samband med kandidatuppsatsen, uppmärksammat olika debattörers uppfattningar om redovisning av humankapital.

Vi gjorde en genomgång av tidigare skrivna uppsatser vid Företagsekonomiska institutionen vid Lunds Universitet. Där uppmärksammades att ämnet var relativt omskrivet fram till år 2000. Efter översiktlig genomgång av litteratur och artiklar fann vi att ämnet var föga behandlat efter år 2000. Detta tillsammans med att RR 15 har trätt ikraft, gjorde att vi fann en ny infallsvinkel på ämnet.

1.4 Problemställning

Utifrån problemdiskussionen ovan har vi för avsikt att besvara följande frågor:

- Vad anser debattörer och revisorer att redovisningens syfte är?
- Vad anser debattörer respektive revisorer om att utgifter för utbildning skall kostnadsföras direkt enligt RR 15?

- Har den pågående debatten om redovisning av humankapital avtagit?
- Har debattörer respektive revisorer fortfarande samma uppfattning om redovisning av humankapital, eller har införandet av RR 15 påverkat deras uppfattning?

1.5 Syfte

Syftet är att studera debatten om humankapital för att avgöra om debattörers respektive revisorers uppfattningar om redovisning av humankapital har förändrats, och i så fall anledningen till detta. Dessutom är syftet att beskriva och tolka debattörers respektive revisorers tidigare och nuvarande uppfattningar om redovisning av humankapital.

1.6 Avgränsningar

Initialt har vi beskrivit debattörers uppfattningar om hur humankapital kan synliggöras och redovisas. Vid tolkningen av debattörers respektive revisorers uppfattningar har vi avgränsat oss till att enbart tolka de uppfattningar som rör redovisning av humankapital eller personalrelaterade utgifter.

1.7 Förklaringar

I uppsatsen nämner vi begreppen utbildningsutgifter och personalrelaterade utgifter. Utbildningsutgifter är utgifter som företaget har för att utbilda sin personal. Personalrelaterade utgifter är till exempel utgifter för att rekrytera och utbilda personal, introducera nyanställda, samt löneutgifter. Begreppet personalrelaterade utgifter inbegriper således även utbildningsutgifter. När vi i uppsatsen nämner personalrelaterade utgifter, menar vi därför mer utgifter än enbart utbildningsutgifter.

1.8 Disposition

Nedan presenteras uppsatsens fortsatta disposition.

Kapitel 2 Metod I kapitel två beskriver vi vårt tillvägagångssätt för att uppnå uppsatsens syfte. Kapitlet belyser uppsatsens vetenskapliga synsätt, samt redogör för hur sekundär- och primärdata har insamlats, bearbetats och tolkats.

Kapitel 3 Olika förhållningssätt till redovisning Uppsatsens tredje kapitel gör läsaren medveten om att det finns olika syften med redovisningen, samt den

statiska och dynamiska balansuppfattningen presenteras. Kapitlet avslutas med en redogörelse av försiktighets- och matchningsprincipen. Kapitlet innehåller även inslag av våra egna åsikter och kommentarer.

Kapitel 4 Redovisning av tillgångar I kapitel fyra kommer vi utifrån RR:s föreställningsram att redogöra för vad som är en tillgång, samt när en tillgång skall redovisas i balansräkningen. Vidare kommer RR 15 att presenteras för att utröna vad som menas med en immateriell tillgång, samt klargöra när en immateriell tillgång skall redovisas på balansräkningen. Avslutningsvis redogör vi för om humankapital är en tillgång, samt om utbildningsutgifter skall aktiveras på balansräkningen.

Kapitel 5 Krav på finansiell information I detta kapitel kommer vi att presentera de krav som ställs på kvalitativ finansiell information. Kapitlet avslutas med våra kommentarer, där vi framför hur redovisning av humankapital och utbildningsutgifter förhåller sig till dessa krav.

Kapitel 6 Debattörernas uppfattningar I uppsatsens sjätte kapitel kommer vi att presentera resultatet från litteraturstudien. Initialt ges en kort beskrivning om olika former av kapital för att ge en bakgrund till begreppet humankapital. Vi har valt att dela in debattörerna i två grupper, beroende på om de anser att humankapital hör hemma på eller utanför balansräkningen. Denna indelning hoppas vi ökar överskådligheten för läsaren.

Kapitel 7 Empiri och tolkningar I kapitel sju presenterar och tolkar vi debattörernas uppfattningar utifrån deras svar i enkäten, samt resultaten ifrån litteraturstudien. Vidare presenterar och tolkar vi revisorernas uppfattningar utifrån deras svar i enkäten. Revisorernas uppfattningar jämförs även med de åsikter som revisorerna hade i uppsatsen "Humankapital i balansräkningen? – En fråga besvarad utifrån olika balansuppfattningar". Kapitlet avslutas med en samlad tolkning av samtliga respondenters uppfattningar.

Kapitel 8 Slutsatser I uppsatsens sista kapitel redogör vi för de slutsatser vi kommit fram till genom studien. Slutligen ger vi även förslag till fortsatta studier inom ämnet.

2 Metod

I detta kapitel presenterar vi vårt tillvägagångssätt för att uppnå uppsatsens syfte. Inledningsvis redogör vi för vår föreställningsram, det vill säga vår uppfattning om ämnet. Därefter belyser vi det vetenskapliga synsätt som uppsatsen återspeglar. Kapitlet beskriver sedan framför allt hur vi har gått tillväga beträffande urval, insamling och bearbetning av sekundär- och primärdata.

2.1 Föreställningsram

Innan vi började skriva magisteruppsatsen, visste vi att det fanns olika förhållningssätt till behandling av humankapital. I kurslitteraturen hade vi läst om de nya kunskapsföretagen och deras ”mjuka värden”, som är en stor tillgång för företagen. Vi hade tidigare under utbildningen reflekterat över att värdet på företagets personal inte synliggörs på balansräkningen.

Vid uppsatsarbetets början var vår uppfattning något osäker om hur vi anser att humankapital och personalrelaterade utgifter skall behandlas. Vår åsikt var inte starkt förankrad till någon speciell uppfattning. Dock anser vi vissa svårigheter vara förknippade med denna redovisningsfråga, då ett företag enligt oss inte har fullständig kontroll över sin personal. Denna uppfattning har vi varit medvetna om genom arbetets gång, varför detta inte torde ha påverkat uppsatsens resultat. Lundahl & Skärvad (1999 s 61) påpekar vikten av att vara medveten om sin föreställningsram.

2.2 Vetenskapligt synsätt

Syftet med uppsatsen är att studera debatten om redovisning av humankapital, varför en kartläggning av denna och gällande lagar, regler och rekommendationer var nödvändig att genomföra initialt. Positivism och hermeneutik är två olika vetenskapliga synsätt, där positivismen har till syfte att beskriva och förklara ett visst fenomen (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2001 s 221). Hermeneutikens syfte är istället att tolka och förstå, det vill säga få en helhetsförståelse (Lundahl & Skärvad, 1999 s 42). Då uppsatsens utgångspunkt är att beskriva debatten om redovisning av humankapital, har inledningsvis ett positivistiskt synsätt tillämpats. Debattörers respektive revisorers uppfattningar har inhämtats och tolkats för att

utröna om deras uppfattningar om redovisning av humankapital ändrats. Genom detta förfaringssätt skapades en förståelse för debattens utveckling och debattörers respektive revisorers uppfattningar om redovisning av humankapital, varför uppsatsen avslutningsvis haft ett hermeneutiskt synsätt.

2.3 Insamling av sekundärdata

Nedan presenterar vi hur sekundärdata har insamlats. Initialt gjorde vi en litteratursökning, vilken utmynnade i att relevant litteratur för ämnet studerades. Genom litteraturstudien valde vi ut de debattörer som deltagit i undersökningen.

2.3.1 Tidigare studie

Vid vårt val av uppsatsämne uppmärksammade vi att uppsatsen "Humankapital i balansräkningen? – En fråga besvarad utifrån olika balansuppfattningar", som skrevs våren 1999, hade behandlat debatten om humankapital (Lindström *et al.* 1999). Dock var denna uppsats främst inriktad på olika debattörers balansuppfattningar. Författarna till den hade bland annat intervjuat aktiva debattörer inom området, samt revisorer. Resultatet från denna uppsats har till viss del använts för att utröna om revisorerna ändrat uppfattning om redovisning av humankapital.

2.3.2 Litteratursökning

För att öka vår kunskap om ämnet gjorde vi i ett första skede sökningar efter tidigare publicerade artiklar, litteratur, samt uppsatser inom ämnet. Våra sökord var bland annat: humankapital, personalredovisning, intellektuellt kapital och mjuka värden. Genom sökorden påträffades skrivet material, med varierande relevans för rapportens syfte. Insamlat material bedöms och material av värde behålls (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2001 s 150). Material som finns dokumenterat, men inte är insamlat för den specifika studien benämns sekundärdata (Lundahl & Skärvad, 1999 s 131). Vi ansåg att sekundärdata, med inriktning mot redovisningsproblematiken av humankapital, var väsentligt för att uppnå syftet.

2.3.3 Litteraturstudie

Litteraturstudien baserades på artiklar och litteratur, som vi ansåg relevanta för uppsatsens syfte. Litteraturstudier kan förhindra merarbete, då dessa kan ge betydelsefull information om existerande teorier, tidigare undersökningar, samt andras erfarenheter (Andersen, 1998 s 75).

Litteraturstudien har påvisat att sju debattörer var relevanta för uppsatsens syfte. Följande debattörer utgör undersökningens population: Pähr E Andersson, managementkonsult och ägare till Synergator AB, Bert-Olov Bergstrand, managementkonsult på Intentia International AB, Leif Edvinsson, grundare och VD för Universal Networking Intellectual Capital (UNIC), Stefan Engström, auktoriserad revisor på Sonora Revision och Konsult AB, Jan-Erik Gröjer, professor i företagsekonomi vid Uppsala universitet, Ulf Johanson, docent i företagsekonomi och VD för Institutet för Personal- och Företagsutveckling (IPF) i Uppsala och Karl-Erik Sveiby, tidigare en av ledarna i Affärsvärlden. Med population menas de undersökningsenheter som definieras på ett visst sätt (Lundahl & Skärvad, 1999 s 49). Debattörerna har publicerat böcker och artiklar, som behandlar företagens ”mjuka värden”, samt poängterat kunskapens betydelse för företagets framtid. Flertalet av personerna har efterlyst någon form av förändring beträffande redovisning av humankapital, varför deras uppfattningar är av intresse för uppsatsens syfte.

Material skrivet av debattörerna har studerats närmre, för att utröna de olika debattörernas ståndpunkter. Vidare har respektive debattörs material sammanställts, för att kunna återge deras ståndpunkter på ett överskådligt sätt. Vi har delat in debattörerna i två grupper, beroende på om de anser att humankapital skall redovisas på eller utanför balansräkningen. Grupperingen har vi gjort efter den uppfattning vi har fått om debattörernas åsikter. Vi har även tagit del av annat publicerat material, främst företagsekonomisk litteratur med inriktning mot redovisning. Utöver det har lagar, regler och rekommendationer studerats, för att få en inblick i det gällande rättsläget beträffande humankapital. För att få ett förhållningssätt till debattörernas åsikter, är det nödvändigt att studera det rådande rättsförhållandet. Det är först då vi kan få en uppfattning om debattörernas missnöje har en grund eller ej.

2.3.4 Källkritik

Material som skrivits av andra har granskats kritiskt för att vi skall kunna bilda oss en egen uppfattning om författarnas åsikter. Syftet med källkritik är att fastställa om källan är valid, relevant och reliabel (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2001 s 150).

Vid litteraturstudien har material studerats som skrivits av andra, det vill säga sekundärdata. Författarna hänvisar till egna eller andras undersökningar, för att stärka sina argument. Det är viktigt att ha ett kritiskt förhållningssätt, då sekundärdata kan vara vinklad för att påverka läsaren (Lundahl & Skärvad, 1999 s 134). Vid litteraturstudien har vi varit medvetna om detta, varför vi har tillämpat ett kritiskt förhållningssätt till debattörernas uppfattningar. Vi har studerat

material från flera olika debattörer, varför vi uppmärksammat flera olika förhållningssätt till humankapital. Samtliga debattörers åsikter har beaktats och tolkats, oavsett deras ståndpunkt.

2.4 Insamling av primärdata

I denna avdelning redogör vi för insamling av primärdata. I ett första skede valde vi ut undersökningens respondenter. Därefter redogör vi för hur vi insamlat respondenternas uppfattningar om humankapital, samt sammanställt och tolkat dessa data.

2.4.1 Urval av debattörer

För rapportens syfte var det väsentligt att komma i kontakt med de personer som varit aktiva debattörer inom humankapitalområdet. Vi har begränsat oss till svenska debattörers uppfattningar om redovisning av humankapital. Anledningen till detta är att vi bland annat är intresserade av att utröna om uppfattningarna har förändrats sedan RR 15 trädde i kraft. Dessutom underlättas insamlingen av materialet, då debattörerna går att få tag på i Sverige.

Genom litteraturstudien gjordes ett urval, där vi ansåg sju debattörer vara mest intressanta för uppsatsen. Då endast sju personer ansågs relevanta för undersökningen genomfördes en totalundersökning. Karakteristiskt för en totalundersökning är att samtliga enheter i den definierade populationen undersöks (Lundahl & Skärvad, 1999 s 49).

2.4.2 Urval av revisorer

I den tidigare nämnda uppsatsen ”Humankapital i balansräkningen? – En fråga besvarad utifrån olika balansuppfattningar”, hade tre revisorer tillfrågats: Carl-Eric Bohlin, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Jan Klippvik, Ernst & Young och Hans Pihl, Andersen. Även vi har valt att tillfråga dessa revisorer, då det är av intresse att följa upp om deras åsikter beträffande redovisning av humankapital har förändrats.

2.4.3 Insamling av respondenternas uppfattningar

Debattörerna och revisorerna kontaktades initialt, för att informeras om uppsatsens syfte och vår undersökning. Debattörerna kontaktades via e-post¹, då de är upptagna personer som kan vara svåra att få tag på. Dessutom är de

¹ Se bilaga 1.

intresserade av ämnet, varför det är större sannolikhet att de vill delta i undersökningen. Revisorerna valde vi istället att kontakta via telefon, då vi förväntade oss få störst respons genom att kontakta dem personligen. En revisor fick vi inte tag på via telefon, varför vi även informerade denne via mail.

Vi valde enkäter för att insamla respondenternas svar. Enligt oss är denna frågeteknik att föredra, då personerna är upptagna och svåra att komma i kontakt med. Genom enkäter kan respondenterna själva välja tidpunkt för besvarande av frågorna. Dessutom är datainsamling via enkäter en billig och tidsbesparande insamlingsmetod (Andersen, 1998 s 164). Nackdelen med enkäter kan vara att bortfallet blir stort (ibid.). Detta har minimerats genom att respondenterna kontaktades och informerades om undersökningen, innan enkäten skickades ut. En ytterligare nackdel är svårigheten att ställa följdfrågor (Lundahl & Skärvad, 1999 s 172). Vid otydliga svar finns dock möjligheten att kontakta respondenten för förtydligande.

Samtliga respondenter har besvarat samma enkät². Vid insamling av primärdata via enkäter, är det av stor vikt att frågorna utformats tydligt, för att minimera missförstånd (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2001 s 89 ff). Frågorna utformades med dels öppna svarsalternativ, dels bundna svarsalternativ. Vid öppna svarsalternativ får respondenterna själva besvara frågorna med egna ord, medan vid bundna svarsalternativ tar respondenterna ställning till svarsalternativ som anges på enkäten (Lundahl & Skärvad, 1999 s 174). Vi anser att öppna svarsalternativ är att föredra, då debattörernas respektive revisorernas alternativa svar var svåra att förutsäga. Då respondenternas svar ej går att förutsäga, var det inte möjligt att göra en kategorisering av svaren på ett meningsfullt sätt. Dock ansåg vi att det var nödvändigt att kategorisera svaren för en av frågorna, då det annars fanns risk att respondenterna skulle missförstå frågan. Risken med bundna svarsalternativ är att respondenterna känner sig hämmade och svarar det alternativ som är närmast, men inte rätt (ibid.). För att minimera detta angavs även ett öppet svarsalternativ, där respondenterna gavs möjlighet att ange ett eget alternativ. Genom att respondenterna hade full frihet att besvara frågorna med egna ord, uppnåddes en högre validitet. Med validitet menas förmågan att mäta det man avser att mäta (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2001 s 38).

2.4.4 Bortfall

Efter att tidsfristen för att besvara enkäten hade gått ut, hade vi endast erhållit fem av tio svar. Undersökningens resultat kan snedvridas om inte alla svar erhålls, då det finns en risk att de som inte svarar hade svarat annorlunda (Eriksson &

² Se bilaga 3.

Wiedersheim-Paul, 2001 s 158). För att öka svarsfrekvensen skickade vi ut en påminnelse via e-post. Efter denna påminnelse erhöll vi ytterligare ett svar. Därefter kontaktade vi de respondenter som inte besvarat enkäten via telefon. Två av respondenterna gick ej att få tag på via telefon, varför vi kontaktade dem ytterligare en gång via e-post. Dock erhöll vi inte deras svar, varför undersökningen har två respondenter som ej besvarat tillsända enkäter. Sveiby och Pihl utgör bortfallet i undersökningen. Då vi erhöll åtta av tio svar bedömer vi att de resterande två respondenternas svar inte torde påverka undersökningens resultat nämnvärt. Därför anser vi att undersökningens bortfall inte utgör ett problem för trovärdigheten av denna studie.

2.4.5 Sammanställning och tolkning av primärdata

Debattörernas svar har sammanställts och tolkats var för sig, tillsammans med det material som framkommit vid litteraturstudien. Genom att redogöra för och tolka varje debattörs svar för sig går det lättare att utröna om respektive debattörs uppfattning om humankapital har förändrats. Dessutom anser vi att en bättre överskådlighet av det insamlade materialet uppnås genom detta förfaringssätt.

Revisorernas svar har sammanställts och tolkats. Vid tolkningen av svaren har vi även använt oss av de svar som revisorerna gav i ”Humankapital i balansräkningen – En fråga besvarad utifrån olika balansuppfattningar”. Då de tillfrågade revisorerna inte har publicerat något material om humankapital, var det nödvändigt att ta del av material från tidigare nämnda uppsats. Detta för att utröna om revisorerna ändrat uppfattning beträffande redovisning av humankapital.

Respondenternas svar är kvalitativ data, varför en kvalitativ textanalys har genomförts. Kvalitativa undersökningar är utsatta för risken för forskarbias, då bearbetningen av materialet bygger på tolkningar (Andersen, 1998 s 207). Då vi är två skribenter minskar risken för felaktiga tolkningar, genom vår diskussion och kritiska bedömningar. Det är av stor vikt att vara kritisk och använda konkurrerande och alternativa förklaringar till och tolkningar av vårt material (ibid.).

2.4.6 Bokföringsnämndens pågående arbete

RR 15 riktas i första hand till börsnoterade bolag. Genom allmänna råd och tillhörande vägledningar uttalar sig BFN om hur övriga företag skall tillämpa RR:s rekommendationer. BFN:s rekommendationer och uttalanden har inte samma tyngd som lag och är således inte frågan om formellt bindande föreskrifter (Kylebäck & Landén, 2001 s 9). I dagsläget har BFN inte givit ut några

lätnadsregler för RR 15. Dock pågår ett arbete hos BFN med att ta fram lätnadsregler för nämnda rekommendation (BFN:s hemsida).

För att utröna hur andra företag skall behandla immateriella tillgångar, framför allt utgifter för utbildning, har BFN kontaktats via telefon. Vi hade tidigare läst på deras hemsida att ett arbete pågick, med framtagning av allmänna råd och vägledning beträffande immateriella tillgångar. Vid telefonsamtalet framgick att detta arbete pågick men att ett utkast tidigast gick att erhålla hösten år 2002. Innan dess var det inte möjligt att erhålla någon information, varför vi inte har haft möjlighet att studera BFN:s råd och vägledning för immateriella tillgångar.

2.5 Sammanfattning

Ett positivistiskt synsätt har inledningsvis tillämpats, då uppsatsens utgångspunkt är att beskriva debatten om redovisning av humankapital. Därefter har debattörernas och revisorernas uppfattningar inhämtats och tolkats för att utröna om uppfattningarna ändrats. Avslutningsvis har uppsatsen haft ett hermeneutiskt synsätt, då det i samband med detta förfaringssätt skapas en förståelse till debattens utveckling och debattörernas uppfattningar.

Inledningsvis gjordes en litteratursökning för att finna artiklar och litteratur som var intressant för uppsatsens syfte. Vid litteraturstudien framkom att sju debattörer var relevanta för uppsatsens syfte. Debattörerna som vi valde ut har publicerat böcker och artiklar som behandlar företagens ”mjuka värden”, samt påpekat kunskapens betydelse för företagets framtid. Det publicerade materialet studerades och sammanställdes för att utröna de olika debattörernas uppfattningar.

Efter litteraturstudien insamlades primärdata. De utvalda debattörerna tillfrågades, samt de tre revisorerna som deltagit i den tidigare uppsatsen ”Humankapital i balansräkningen? – En fråga besvarad utifrån olika balansuppfattningar”. Insamling av respondenternas uppfattningar gjordes via enkäter som utsändes till samtliga respondenters e-post. Två respondenter har ej besvarat tillsända enkäter och utgör därför undersökningens bortfall. Respondenternas svar har sedan sammanställts och tolkats.

3 Olika förhållningssätt till redovisning

För att längre fram i uppsatsen kunna tolka de olika debattörernas uppfattningar, presenteras i detta kapitel olika förhållningssätt till redovisningen. Inledningsvis belyses i detta kapitel olika syften med redovisningen. Därefter presenteras de statiska och dynamiska balansuppfattningarna. Kapitlet avslutas med en redogörelse för matchnings- och försiktighetsprincipen.

3.1 Olika syften med redovisningen

Företagets intressenter får information om företaget via bland annat finansiella rapporter. Syftet med de finansiella rapporterna är att tillhandahålla information om företagets ekonomiska ställning och resultat (RR, oktober 1995 p 14). Enligt Gröjer (1997 s 19 ff) behövs externredovisning för att: öka tilliten mellan olika parter, upprätthålla det marknadsekonomiska systemet och kunna bedöma en organisations existensberättigande.

Olika intressegrupper kan ha olika mål med den finansiella rapporteringen. Exempelvis har ofta företagsledare och revisorer olika uppfattningar. Då det finns olika mål med redovisningen uppkommer problem med hur de finansiella rapporterna skall vara utformade. För att tillgodose samtliga behov kan olika finansiella rapporter utformas för olika användare eller kan omfattande rapporter utformas. Det sistnämnda alternativet får dock till följd att viss information blir irrelevant för vissa användare. (Hendriksen & van Breda, 1992 s 129)

Om olika finansiella rapporter utformas för speciella syften, måste information insamlas som är relevant för de specifika användarna. Det kan vara möjligt att uppskatta hur användarna fattar sina beslut och vilken information de efterfrågar. Dock är det svårt att uppnå ett bra resultat med detta, då användarna begränsas av den tillgängliga informationen. Vidare anför författarna att generella rapporter istället bör utformas, då flertalet användare har likartade informationsbehov. (Hendriksen & van Breda, 1992 s 129 f)

Hendriksen & van Breda (1992 s 241) nämner att redovisningen har olika syften i de anglosaxiska och kontinentala redovisningstraditionerna. I länder med anglosaxisk redovisningstradition är syftet med redovisningen att ge aktieägare och kreditgivare finansiell information. Inom den kontinentala redovisningstraditionen är syftet istället att utgöra underlag för beskattning. Artsberg (1993) instämmer och påpekar att det åtminstone finns två olika syften med redovisningen. Det ena syftet är statens behov av redovisning för styrning och beskattning, och det andra syftet är investerarens³ behov av objektiv information. Vidare anger Artsberg att det handlar om huruvida redovisningen skall styra eller underlätta beslutsfattande.

Vi anser att man måste ha en uppfattning om vad redovisningens syfte är för att fastställa vad de finansiella rapporterna bör innehålla. Såväl Gröjer (1997 s 23) som Smith (2000 s 17) har uppmärksammat detta. Gröjer har presenterat fem olika normativa skolbildningar om externredovisningen: den sanna resultatskolan, beslutsmodellskolan, kapitalmarknadsskolan, informationsvärdeskolan och beteendeskolan. Bland annat kan nämnas kapitalmarknadsskolan, som innebär att externredovisningsdata underlättar prissättningen av marknadsnoterade aktier. Den primära målgruppen för kapitalmarknadsskolan är finansanalytiker och börskommentatorer, varför externredovisningsdata utgör underlag för prognoser. (Gröjer, 1997 s 23 ff) Gröjer preciserar inte vilken typ av externredovisningsdata som åsyftas. Enligt oss hade det varit önskvärt med en förklaring för att klargöra hur prissättningen av marknadsnoterade aktier kan underlättas med externredovisningsdata. Vår uppfattning är att ett företags redovisade egna kapital kan vara en typ av externredovisningsdata som Gröjer åsyftar.

Vi har fått uppfattningen att det idag finns olika åsikter om vad redovisningens syfte är. Vi anser att detta har lett till att olika parter har olika syn på hur redovisningen skall utformas, samt vad som skall finnas med i företagets finansiella rapporter. Beträffande humankapital finns olika uppfattningar, vilka vi redogör för i kapitel 6. En del anser att humankapital eller personalrelaterade utgifter skall redovisas på balansräkningen, medan andra hävdar att det inte hör hemma där utan istället i en sidoredovisning. Anledningen till att det finns olika uppfattningar om hur humankapital skall behandlas anser vi vara att det finns olika uppfattningar om redovisningens syfte. För att kunna tolka debattörernas uppfattningar om humankapital, anser vi det är av vikt att få vetskap om vad de anser vara redovisningens syfte.

³ Gäller även för övriga intressegrupper med motsvarande behov.

3.2 De statiska och dynamiska balansuppfattningarna

Liksom det finns olika syn på redovisningens syfte, så finns det olika uppfattningar om balansräkningen. I litteraturen förekommer ofta två balansuppfattningar, den statiska och den dynamiska, vilka kommer att presenteras nedan.

Enligt Gröjer (1997 s 85) är olika balansuppfattningar en central fråga som är förknippad med värderingsproblem inom redovisningen. Vidare gör han en distinktion mellan den statiska och den dynamiska balansuppfattningen.

Karaktäristiskt för den statiska balansuppfattningen anser Nilsson (1995 s 14) vara att balansräkningen skall visa företagets förmögenhet och ställning. Detta uppnås genom att tillgångars och skulders verkliga värden fastställs. Syftet med balansräkningen är att visa företagets ”verkliga” förmögenhetsvärde, det vill säga det egna kapitalets ”verkliga” storlek. Vid den statiska uppfattningen får balansräkningen en självständig funktion och har sin utgångspunkt i värderingsproblemet. (Gröjer, 1997 s 113)

Redan på 1920-talet talade Schmalenbach om den dynamiska balansräkningen, vilken innebar en större fokusering på periodens kassa- och resursflöden (Forrester, 1977 s 33). Gröjer (1997 s 113) anser att den dynamiska balansuppfattningen är dominerande idag. Den dynamiska balansräkningen har till syfte att bestämma resultatet för företaget (Nilsson, 1995 s 14). Balansräkningen utgör således enbart ett hjälpmedel för att kunna fastställa ett så rättvisande resultat som möjligt mellan två redovisningsperioder. Balansräkningens syfte är att föra vidare de affärshändelser som inte kunnat redovisas som intäkter eller kostnader, till framtida redovisningsperioder. Vid den dynamiska balansuppfattningen utgör balansräkningen en brygga mellan två på varandra följande redovisningsperioder, och utgångspunkten är således periodiseringsproblemet. (Gröjer, 1997 s 113)

Åsikter om hur humankapital skall behandlas, anser vi ofta har ett samband med balansuppfattningen. Detta har även påvisats i magisteruppsatsen ”Humankapital i balansräkningen? – En fråga besvarad utifrån olika balansuppfattningar”. Där blev slutsatsen att humankapital endast kan redovisas i balansräkningen enligt den dynamiska balansuppfattningen. Dock framkom i uppsatsen att det inte var frågan om att redovisa humankapital som en tillgång, utan istället handlade det om att aktivera utgifter för de resurser som bildar humankapitalet. (Lindström *et al.* 1999)

Slutligen är vår uppfattning att de olika balansuppfattningarna kan ha uppstått för att det finns olika uppfattningar om redovisningens syfte.

3.3 Redovisningsprinciper

Finansiella rapporter skall överensstämma med gällande redovisningsprinciper (Hendriksen & van Breda, 1992 s 115). Årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed (2 kap. 2 § ÅRL). God redovisningssed innebär att lagen och de redovisningsprinciper som anges i lagen skall följas (Om årsredovisning i aktiebolag).

Redovisningsprinciper är allmänna regler som kan användas som vägledning för att skapa detaljerade regler (Nilsson, 1999 s 29). Nedan redogör vi endast för matchningsprincipen och försiktighetsprincipen, då endast dessa är väsentliga för uppsatsens syfte.

3.3.1 Matchningsprincipen

Det finns ett behov av att matcha utgifter med intäkter, då förbrukning av en resurs vanligtvis inte uppkommer samtidigt som anskaffningen av denna. Matchningsprincipen innebär att utgifterna skall matchas mot intäkterna, för att få kostnaderna som använts för att skapa intäkterna. Detta innebär att utgifterna skall kostnadsföras när de kan hänföras till intäkterna och rapporteras under samma redovisningsperiod som intäkterna rapporteras. (Hendriksen & van Breda, 1992 s 376)

Ett problem med matchningsprincipen är att det ofta blir en argumentationsfråga för vad som är att betrakta som optimistiskt och realistiskt (Artsberg, 1993). Det är inte alltid lätt att hänföra utgifter till intäkter, och ibland är det inte ens möjligt. Denna svårighet har lett till att redovisare har utformat vägledning för när utgifterna skall kostnadsföras. Beroende på sambandet till produkterna görs en distinktion mellan produktkostnader och periodkostnader. (Hendriksen & van Breda, 1992 s 377) Produktkostnader är kostnader som direkt kan hänföras till en specifik produkt, till exempel direkt material. Periodkostnader är istället sådana kostnader som kan relateras enbart till redovisningsperioden, till exempel administrationskostnader. (Schroeder *et al.* 2001 s 77)

Utgifter som avser aktuell redovisningsperiod kan fördelas på flera framtida perioder om företaget har inkomstförväntningar i framtiden. Vid slutet av en redovisningsperiod fastställs vilka utgifter som krävts för att åstadkomma intäkterna under perioden. Dessa redovisas som kostnader, medan utgifter som

företaget har inkomstförväntningar på i framtiden redovisas som en tillgång. (Hendriksen & van Breda, 1992 s 377)

Vi anser att de personer som har uppfattningen att humankapital bör redovisas på balansräkningen eller framför allt utgifter för utbildning, kan stödja sig på matchningsprincipen. Om utgifter för utbildning aktiveras kan man argumentera för att en mer rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning uppnås. Genom att fördela utbildningsutgifter över flera redovisningsperioder, uppnås en bättre matchning i redovisningen. Detta uppkommer genom att företaget har nytta av utbildningsutgifterna över flera redovisningsperioder, förutsatt att den anställda arbetar kvar. Å andra sidan finns det stora svårigheter att hänföra utgifter för personal till specifika intäkter, varför det kan vara svårt att uppnå en "korrekt" matchning. Det kan vara problematiskt att påvisa att personalens utbildning har lett till ökade intäkter för företaget, liksom det kan vara svårigheter att fastställa vilka intäkter som uppkom på grund av de ökade utgifterna för personalen.

3.3.2 Försiktighetsprincipen

I ÅRL (2 kap. 4 §) anges att vid upprättande av balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall värdering av de olika posterna göras med iakttagande av rimlig försiktighet⁴. Försiktighetsprincipen i ÅRL innebär att endast konstaterade intäkter under räkenskapsåret får tas med i resultaträkningen. Vidare skall hänsyn tas till alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser som hör till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår. Detta gäller även förluster och förpliktelser som blir kända först efter räkenskapsårets utgång, men före upprättandet av årsredovisningen. Slutligen skall hänsyn även tas till värdenedgångar oberoende av om resultatet för räkenskapsåret är positivt eller negativt.

Försiktighetsprincipen har stor betydelse för redovisningen, vilken innebär att företagets redovisning av resultatet inte skall överskattas (Nilsson, 1999 s 32). Vid osäkerhet skall det redovisningsalternativ väljas som innebär minst sannolikhet att tillgångar och intäkter överskattas (Schroeder *et al.* 2001 s 78).

Det finns olika argument som talar för försiktighetsprincipen. För det första är redovisningens pessimism nödvändig för att möta den överoptimism som tenderar att finnas hos företagsledare och ägare (Artsberg, 1993). Ett annat argument är att en överskattning av vinst och värdering är farligare för företaget och dess ägare än vad en underskattning är. Något som talar emot försiktighetsprincipen är att det i värsta fall kan leda till en förvrängning av redovisningsdata. Dessutom står denna

⁴ Begreppet rimlig försiktighet likställer vi med försiktighetsprincipen.

princip i konflikt med kravet på att all relevant information skall presenteras. (Hendriksen & van Breda, 1992 s 148 f)

Vi har fått uppfattningen att de som anser utbildningsutgifter inte skall redovisas på balansräkningen kan stödja sig på försiktighetsprincipens grunder. Genom att kostnadsföra utbildningsutgifter direkt överskattas inte företagets resultat för redovisningsperioden. Hade dessa istället aktiverats och skrivits av finns risken att företaget aktiverar utgifter som inte genererar framtida intäkter, varför de skall kostnadsföras direkt.

3.3.3 Från försiktighetsprincipen till matchningsprincipen

Försiktighetsprincipen, som på ett konservativt sätt behandlar osäkerhet, står i många fall i konflikt med matchningsprincipen. Försiktighetsprincipen har haft en starkare ställning i den kontinentala traditionen än i den anglosaxiska traditionen. I framför allt USA har det hävdats att informationen i årsredovisningar förvrängs genom försiktighetsprincipen. Artsberg påpekar att matchningsprincipen respektive försiktighetsprincipen utgår ifrån olika logiker, det vill säga olika syften med redovisningen. (Artsberg, 1993)

På senare tid har mer tillförlitlig och relevant information efterfrågats, varför försiktighetsprincipen har till viss del fått ge vika (Schroeder *et al.* 2001 s 78). Artsberg (1993) påpekar att fastän att försiktighetsprincipen fortfarande gäller har dess betydelse minskat, vilket har lett till att matchningsprincipen har fått ett större inflytande. Det har blivit allt vanligare att redovisningsproblem löses med matchningsprincipen. Artsberg anser att brytpunkten ägde rum i mitten av 80-talet.

3.4 Sammanfattning

Det finns olika förhållningssätt till redovisningen och olika intressegrupper kan ha olika mål med den finansiella rapporteringen. Vidare har redovisningen olika syften i länder med anglosaxisk och kontinental redovisningstradition.

Det finns olika uppfattningar om balansräkningen. Det finns en distinktion mellan den statiska och den dynamiska balansuppfattningen. Vid den statiska balansuppfattningen skall balansräkningen visa företagets förmögenhet och ställning. Den dynamiska balansräkningen, som Schmalenbach redan talade om på 1920-talet, har till syfte att bestämma resultatet för företaget.

De finansiella rapporterna som företaget upprättar skall överensstämma med gällande redovisningsprinciper. Försiktighets- och matchningsprincipen är två redovisningsprinciper som kan stå i konflikt med varandra. Matchningsprincipen innebär att utgifter skall matchas mot intäkterna för att få kostnaderna som använts för att skapa intäkterna. Försiktighetsprincipen i ÅRL innebär att värdering av olika poster skall göras med iakttagande av rimlig försiktighet. På senare tid har försiktighetsprincipen till viss del fått ge vika för matchningsprincipen.

4 Redovisning av tillgångar

Kapitlet kommer utifrån RR:s föreställningsram att presentera vad som menas med en tillgång, samt ange när en tillgång skall redovisas på balansräkningen. Dessutom kommer vi att redogöra för RR 15 för att utröna vad en immateriell tillgång är, samt ange när en immateriell tillgång skall redovisas på balansräkningen. Avslutningsvis redogör vi för om humankapital är en tillgång, samt om utbildningsutgifter skall aktiveras på balansräkningen.

4.1 Redovisningsrådets Föreställningsram

Nedan kommer att redogöras för RR:s Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter. Denna föreställningsram är en översättning av IASB:s⁵ Framework for the preparation and presentation of financial statements. I huvudsak kommer definitionen av tillgång att behandlas, då detta är mest väsentligt för uppsatsens problem och syfte.

4.1.1 Vad är en tillgång?

Det finns två huvudkriterier för att en resurs skall kunna definieras som en tillgång. Dessa kriterier är att företaget skall ha kontroll över resursen till följd av inträffade ekonomiska händelser, samtidigt som den förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden. (RR, oktober 1995 p 49) Förväntan om framtida ekonomiska fördelar innebär att tillgången direkt eller indirekt skall bidra med ett inflöde av likvida medel till företaget i framtiden. Detta kan uppkomma genom en minskning av företagets utbetalningar, till exempel en alternativ tillverkningsprocess som medför lägre tillverkningskostnad eller genom att använda tillgången till att producera varor eller tjänster inom företaget. (RR, oktober 1995 p 53)

En tillgång uppkommer vanligtvis genom köp eller genom egen produktion, dock kan den även uppkomma genom andra transaktioner eller händelser. En transaktion eller händelse som beräknas inträffa i framtiden, är inte tillräckligt för att redovisa en tillgång i balansräkningen. (RR, oktober 1995 p 58)

⁵ Tidigare IASC.

För att bedöma om en resurs utgör en tillgång eller ej skall hänsyn tas till dess underliggande verkliga ekonomiska innebörd och inte enbart till den juridiska formen (RR, oktober 1995 p 51). Detta innebär att äganderätten inte är avgörande för att fastställa om en tillgång existerar eller ej. En leasad egendom kan därför vara en tillgång, om företaget har kontroll över de ekonomiska fördelar som är förknippade med den (RR, oktober 1995 p 57).

4.1.2 När skall en tillgång redovisas i balansräkningen?

En post som uppfyller kriterierna för att definieras som en tillgång är inte tillräckligt, för att redovisas i balansräkningen (RR, oktober 1995 p 50). För att en post skall redovisas i balansräkningen måste ytterligare kriterier vara uppfyllda. Dessa anger att det skall vara sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten kommer att tillföras företaget i framtiden, samt att postens värde eller anskaffningskostnad skall kunna mätas på ett tillförlitligt sätt. (RR, oktober 1995 p 83, 90) Begreppet sannolikhet återspeglar den osäkerhet som finns inom den omvärld som företaget är verksamt inom. Finns det en osäkerhet att de framtida ekonomiska fördelarna inte kommer att tillföras företaget, skall posten redovisas som en kostnad istället. (RR, oktober 1995 p 85) Beträffande begreppet tillförlitlighet skall redovisning i balansräkningen ej ske, om det ej går att göra en rimlig uppskattning av tillgångens värde (RR, oktober 1995 p 86).

4.2 Redovisningsrådets rekommendation 15

I detta avsnitt presenteras väsentliga delar av RR 15. I första hand klargörs vad en immateriell tillgång är enligt rekommendationen, samt när den skall redovisas i balansräkningen.

RR:s rekommendationer är i första hand tillämpliga på de företag, vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse. Beträffande bland annat värdering av tillgångar och skulder, är den rimliga utgångspunkten, att alla företag skall tillämpa samma principer. Därför är RR:s rekommendationer även tillämpliga för andra företag än de som rekommendationerna i första hand riktas till. (Förord till RR:s rekommendationer)

RR:s rekommendationer utformas utifrån IAS, vilka ges ut av IASB. IASB:s syfte är att verka för en internationell harmonisering av redovisningsprinciper som används i olika länder i världen. (ibid.)

RR 15 trädde i kraft den 1 januari år 2002. Syftet med rekommendationen är att ange hur immateriella tillgångar skall behandlas i redovisningen, samt

upplysningskrav för immateriella tillgångar. Rekommendationen är bland annat tillämplig på utgifter för annonsering, utbildning, igångsättning av nya verksamheter, forsknings- och utvecklingsverksamhet. (RR 15, p 4, 106)

4.2.1 Vad är en immateriell tillgång?

En immateriell tillgång definieras enligt rekommendationen som en identifierbar, icke-monetär tillgång utan fysisk substans som innehas för att användas i produktionen eller för att tillhandahålla varor eller tjänster, för uthyrning till andra eller i administrativt syfte. För att vara en tillgång skall företaget ha kontroll över den till följd av inträffade ekonomiska händelser, samt förväntas ge framtida ekonomiska fördelar. En immateriell tillgång skall vara identifierbar för att tydligt kunna särskiljas från goodwill, vilket uppkommer då tillgången är avskiljbar. Kontrollkriteriet uppnås om det går att säkerställa att framtida ekonomiska fördelar kommer företaget tillgodo. Företagets kontroll över framtida ekonomiska fördelar har i regel sin grund i legala rättigheter, vilka kan göras gällande i domstol. Framtida ekonomiska fördelar kan utgöras av intäkter från försäljning av produkter eller tjänster, samt kostnadsbesparingar. (RR 15 p 7, 10, 11, 13, 17)

Företag med utbildad personal ser ofta ytterligare utbildning av personalen som en grund till ekonomiska fördelar i framtiden. Huvudsakligen gäller detta i de företag som räknar med att personalen kommer att stanna kvar i företaget. Dock har företag oftast inte tillräcklig kontroll över sin personal, för att vara säkra på hur länge de kommer att stanna kvar i företaget. Med anledning av detta uppfyller i allmänhet inte utgifter för utbildning kraven för att redovisas som en immateriell tillgång. (RR 15 p 15)

4.2.2 När skall en immateriell tillgång redovisas i balansräkningen?

För att redovisa en immateriell tillgång i balansräkningen krävs, förutom att den motsvarar definitionen av en immateriell tillgång, att den uppfyller kriterierna för att redovisas som en immateriell tillgång. (RR 15 p 18)

En immateriell tillgång skall redovisas i balansräkningen enbart om det är sannolikt att framtida ekonomiska fördelar kommer att tillfalla företaget, samt tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas tillförlitligt. Sannolikheten om framtida ekonomiska fördelar skall bedömas utifrån rimliga och välunderbyggda antaganden, som förväntas råda under den period tillgången nyttjas. Företaget måste bilda sig en uppfattning beträffande hur säkra de ekonomiska fördelarna är utifrån tillgänglig information. Externt verifierad information är av störst vikt vid denna bedömning. Första gången en immateriell tillgång redovisas i

balansräkningen, skall den värderas till anskaffningsvärdet. Anskaffningsvärdet fastställs oftast tillförlitligt, då en immateriell tillgång förvärvas separat. (RR 15 p 19-23)

Både externt förvärvade och internt upparbetade immateriella tillgångar skall redovisas i balansräkningen, då kriterierna för att redovisas i balansräkningen är uppfyllda. Däremot får internt upparbetade värden i form av goodwill, varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundlistor och liknande inte redovisas som tillgång i balansräkningen. Utgifter för immateriella tillgångar som inte uppfyller kriterierna för att redovisas i balansräkningen, skall istället redovisas som en kostnad när de uppkommer. Utgifter för bland annat forskning, utbildning och reklam får aldrig redovisas som en immateriell tillgång, utan skall redovisas som en kostnad. (RR 15 p 3-6 inledning)

Huvudregeln är att utgifter avseende en immateriell tillgång som uppkommer efter förvärvet eller efter tillgångens färdigställande, skall kostnadsföras direkt. Undantagsvis skall utgifterna balanseras om det är sannolikt att dessa leder till att tillgången kommer att generera mer ekonomiska fördelar än vid den ursprungliga bedömningen, samt utgifterna kan beräknas och hänföras till tillgången tillförlitligt. Har en utgift för en immateriell tillgång en gång redovisats som en kostnad i en finansiell rapport, får den inte senare redovisas som en tillgång i balansräkningen. I balansräkningen skall en immateriell tillgång värderas till anskaffningsvärdet, med avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuella nedskrivningar. Avskrivning för en immateriell tillgång skall ske systematiskt över nyttjandeperioden. (RR 15 p 59, 60, 63, 64)

4.3 Redovisning i balansräkningen?

Flertalet tidigare uppsatser har behandlat redovisning av humankapital i balansräkningen, varför vi har valt att endast kortfattat behandla detta. Vi har vidare valt att göra en distinktion mellan humankapital och utgifter för utbildning. Detta för att klargöra att det finns en skillnad mellan att redovisa humankapital på balansräkningen och att aktivera utbildningsutgifter. Redovisning av humankapital på balansräkningen handlar om värdering, medan aktivering av utbildningsutgifter enbart handlar om periodisering av nämnda utgifter.

4.3.1 Är humankapital en tillgång?

För att kunna redovisa en resurs som en tillgång förutsätts att företaget har kontroll över resursen, samt att den förväntas inbringa framtida ekonomiska fördelar för företaget. Vi anser att ett företags humankapital torde uppfylla kravet

på att inbringa framtida ekonomiska fördelar för företaget. Utan sin personal kan företaget inte producera varor alternativt utföra tjänster, varför personalen kan sägas utgöra en resurs för företaget. Däremot kan ett företag aldrig uppnå en fullständig kontroll över de anställda, då de är egna individer fria att göra vad de behagar. Anställda har uppsägningstid och kan sluta från företaget inom tämligen kort tid.

Förutsättningen för att kunna redovisa en resurs som en tillgång är även att det finns en bakomliggande transaktion eller annan händelse. Då företaget inte har förvärvat personalen utan endast erhåller deras arbetsprestationer mot betalning av lön, kan det diskuteras om transaktionskriteriet uppfylls. Visserligen sluter företaget anställningsavtal med de anställda, men vi anser att det är tveksamt att likställa detta avtal med ett avtal som avser förvärvande av en resurs.

Anställning av personal kan för företaget utgöra hyra av en resurs. Enligt RR:s föreställningsram kan en leasad egendom utgöra en tillgång, förutsatt att företaget har kontroll över den. Dock anser vi att anställningen är att likställa med en vanlig hyra av egendom, där företaget inte har kontroll över resursen. Till följd av detta kan ett företags personal inte redovisas som en tillgång på balansräkningen. Det tyngsta argumentet är att kontrollkriteriet inte uppfylls, men det torde även kunna diskuteras om transaktionskriteriet verkligen uppfylls.

4.3.2 Skall utgifter för utbildning aktiveras?

En tänkbar möjlighet beträffande företagens personal hade varit att aktivera utbildningsutgifter på balansräkningen och göra avskrivningar. Utbildning av personalen utgör ofta en grund för framtida ekonomiska fördelar för företaget. Dock uppkommer även ett problem med detta, då företaget inte har tillräcklig kontroll över personalen. Om utbildningsutgifter tillåts aktiveras uppkommer ett problem när personal slutar. Aktiverade utbildningsutgifter för den person som slutar måste kostnadsföras, då de aktiverade utgifterna inte längre förväntas inbringa framtida ekonomiska fördelar för företaget. Detta kan vara en bidragande anledning till att det i RR 15 anges att utgifter för utbildning i allmänhet inte uppfyller kraven för att redovisas som en immateriell tillgång, varför dessa utgifter skall kostnadsföras direkt. Således finns det idag ingen möjlighet för företag att aktivera utbildningsutgifter på balansräkningen.

4.4 Sammanfattning

Det finns två huvudkriterier för att redovisa en resurs som en tillgång. Dessa kriterier är dels att företaget skall ha kontroll över resursen till följd av inträffade

ekonomiska händelser, dels skall resursen förväntas inbringa framtida ekonomiska fördelar för företaget. För att kunna redovisa resursen på balansräkningen krävs dessutom att det skall vara sannolikt att de ekonomiska fördelarna kommer att tillföras företaget i framtiden, samt att resursens värde eller anskaffningskostnad kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

RR 15 om immateriella tillgångar trädde i kraft den 1 januari år 2002. En immateriell tillgång definieras som en identifierbar, icke-monetär tillgång utan fysisk substans. För immateriella tillgångar gäller också att företaget skall ha kontroll över de till följd av inträffade ekonomiska händelser, samt förväntas inbringa framtida ekonomiska fördelar. En immateriell tillgång skall redovisas på balansräkningen enbart om det är sannolikt att framtida ekonomiska fördelar kommer att tillfalla företaget, samt tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas tillförlitligt. Utgifter för bland annat forskning, utbildning och reklam får aldrig redovisas som en immateriell tillgång.

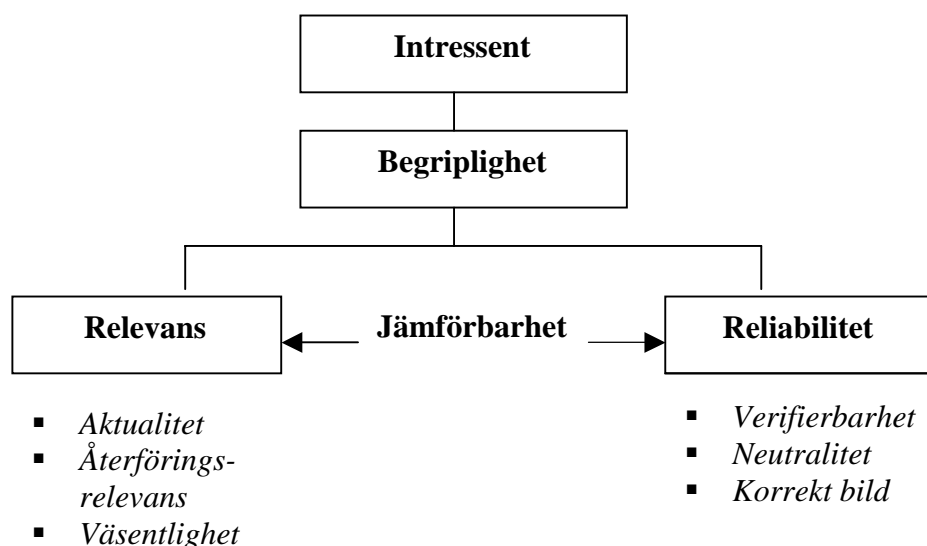
Vår uppfattning är att humankapital inte är en tillgång, då företaget framför allt inte har kontroll över sin personal. Vidare hade det kunnat vara möjligt att aktivera utbildningsutgifter på balansräkningen och göra avskrivningar. Dock går inte detta, då RR 15 anger att utgifter för utbildning skall kostnadsföras direkt.

5 Krav på finansiell information

I detta kapitel presenteras de krav som ställs på informationen i de finansiella rapporterna. Utifrån den modell som presenteras nedan redogör vi för huvudkrav och underkriterier på finansiell information. Kapitlet avslutas med några kommentarer, där vi ger vår syn på humankapital i förhållande till de angivna kraven.

5.1 Kvalitativa egenskaper

Ett företag har ett flertal olika intressenter, som har behov av information om företaget. För att tillgodose intressenternas informationsbehov ges finansiella rapporter ut. Det är viktigt att informationen i de finansiella rapporterna är användbar, varför vissa kvalitativa egenskaper skall vara uppfyllda. Begreppen begriplighet, relevans, reliabilitet och jämförbarhet är de fyra viktigaste egenskaperna. (RR, oktober 1995 p 24) Nedan presenteras en figur, vilken illustrerar krav på finansiell information.



Figur 1. Krav på finansiell information. (Modifierad figur efter Hendriksen & van Bredas bild, *Accounting Theory*, 1992, s 132)

5.1.1 Intressenter

Ett företags intressenter utgörs av bland annat investerare, anställda, kreditgivare, kunder och stat. Intressenterna använder företagets finansiella rapporter för att tillgodose sitt informationsbehov. Informationsbehovet är till viss del olika för olika intressenter, även om vissa behov är gemensamma för dem alla. (RR, oktober 1995 p 9 f)

5.1.2 Begriplighet

För att intressenterna skall ha användning av informationen i de finansiella rapporterna är det viktigt att den är lättbegriplig. Dock ställs vissa krav på intressenterna, då de förutsätts ha en rimlig kunskap om företagets verksamhet, ekonomi och redovisning. Relevant information, som bör ingå i de finansiella rapporterna, får inte utelämnas bara för att den kan vara svår för vissa intressenter att förstå. (RR, oktober 1995 p 25)

5.1.3 Relevans

Informationen måste vara relevant som beslutsunderlag, vilket den är om den påverkar användarnas beslut. Informationen skall underlätta bedömningar av inträffade, aktuella och framtida händelser eller bekräfta alternativt korrigera bedömningar som gjorts tidigare. De finansiella rapporterna utgör ofta en grund för att bedöma företagets finansiella ställning och resultat i framtiden, beträffande exempelvis utdelningar, löner och kursutveckling. (RR, oktober 1995 p 25 ff)

Med begreppet *aktualitet* menas att finansiella rapporter bör ges ut så nära redovisningsperiodens slut som möjligt för att de skall ha någon effekt på användarnas beslut. Om informationen inte finns tillgänglig när den behövs, eller offentliggörs långt efter redovisningsperiodens slut, har den ingen eller mindre relevans för intressenternas beslut. (Schroeder *et al.* 2001 s 21) Det finns en avvägning mellan begreppen relevans och reliabilitet, varför informationens relevans måste vägas mot dess reliabilitet. Målsättningen bör vara att enligt bästa förmåga tillgodose användarnas informationsbehov. (RR, oktober 1995 p 43)

Begreppet *återföringsrelevans*, innebär att användare kan erhålla lärdom om utfallet av tidigare bedömningar. Finansiella rapporter kan användas som underlag för framtida prognoser om företagets utveckling, vilka kan utgöra underlag för beslut. De finansiella rapporterna kan även utgöra en kontroll av riktigheten i tidigare prognoser, något som kan påverka framtida prognoser och således även framtida beslut (Hendriksen & van Breda, 1992 s 136).

Det kvalitativa kravet relevans påverkas av informationens karaktär och *väsentlighet*. Informationen är väsentlig, om ett utelämnande eller en felaktighet påverkar beslut som intressenterna fattar, utifrån upplysningar i de finansiella rapporterna. (RR, oktober 1995 p 29 f) Mängden eller detaljrikedomen i informationen bör ökas, om beslut skulle påverkas av förändringen. Som exempel kan nämnas att i balansräkningen behöver pennor och papper ej specificeras som en särskild tillgångspost, då denna upplysning ej torde påverka några beslut. (Smith, 1997 s 26)

5.1.4 Reliabilitet

Informationen måste vara reliabel, något som uppfylls om väsentliga felaktigheter och subjektiva upplysningar ej förekommer. Det är viktigt att användarna kan lita på att informationen utvisar vad som görs gällande eller vad som rimligen kan antas. (RR, oktober 1995 p 31 f)

I redovisningssammanhang innebär verifiera, att sanningshalten bekräftas (Hendriksen & van Breda, 1992 s 138). Ett mått kan verifieras med någon form av bevis, det vill säga en verifikation (Smith, 2000 s 28 f). Om det kvalitativa kriteriet *verifierbarhet* är uppfyllt, förekommer en hög grad av samstämmighet mellan oberoende personer om de använder samma mätmetod (Schroeder *et al.* 2001 s 22). Som exempel kan nämnas om två oberoende personer skall bedöma det planmässiga restvärdet av en anläggningstillgång, skall deras bedömningar ligga i närheten av varandra för att ha en hög grad av verifierbarhet (Smith, 2000 s 29).

Informationen i de finansiella rapporterna måste vara *neutral*, för att uppfylla kravet på reliabilitet. Med detta menas att inga vinklade upplysningar får förekomma. Om de finansiella rapporterna, genom urvalet eller presentationen av informationen, påverkar beslut och bedömningar för att uppnå ett visst förutbestämt syfte, är de inte neutrala. (RR, oktober 1995 p 36 f)

Om informationen skall vara reliabel, måste den på ett korrekt sätt återge transaktioner och andra händelser på det sätt som görs gällande eller rimligen kan antas. Begreppet *korrekt bild*, innebär därför att företagets balansräkning måste på ett korrekt sätt avspegla de transaktioner som har ägt rum, som uppfyller kriterierna för att redovisas som en tillgång, skuld eller eget kapital. Det kan ibland vara svårt att identifiera transaktioner som skall mätas, liksom det kan vara svårigheter förknippade med mätmetoder och presentationstekniker för informationen. Detta kan medföra en risk för att den finansiella informationen inte ger en helt korrekt bild av det som framgår att den visar. Det förekommer fall, som till exempel internt genererad goodwill, där mätningen av de ekonomiska

effekterna är så osäker att posten bör uteslutas från de finansiella rapporterna. (RR, oktober 1995 p 33 f)

5.1.5 Jämförbarhet

Nyttan av den ekonomiska informationen ökar om användarna kan göra jämförelser dels mellan olika företag, dels mellan samma företags olika redovisningsperioder (Schroeder *et al.* 2001 s 22). Genom olika jämförelser kan intressenter upptäcka trender i företagets resultat och ställning, vilka kan vara värdefulla för att förutspå dess framtida utveckling. För att olika jämförelser skall vara meningsfulla, måste värderingsprinciper och presentationstekniker för likartade transaktioner redovisas likadant dels i ett och samma företag under en längre tid, dels i olika företag. (RR, oktober 1995 p 39)

5.2 Uppnås kraven på kvalitativ finansiell information?

Humankapital tillåts inte redovisas på balansräkningen, vilket enligt oss kan bero på att det kan vara svårt att uppnå en del av kraven på finansiell information. Det kan diskuteras om intressenter hade fattat bättre beslut om uppgifter om humankapital hade funnits med på balansräkningen. Vi ser svårigheter med detta, då det kan vara svårt att få fram ett reliabelt värde för humankapitalet. Om humankapital redovisas som en tillgång är det näst intill omöjligt att uppnå underkriterierna verifierbarhet, neutralitet och korrekt bild. Det kan bli problem att verifiera information om humankapital. För att uppnå en hög grad av verifierbarhet, skall oberoende parter komma till samstämmigt resultat. Redovisning av humankapital blir en värderingsfråga, varför hög grad av verifierbarhet kan vara svårt att uppnå. Vidare kan det finnas incitament för företag att över- eller undervärdera humankapital, varför även kravet på neutrala upplysningar torde vara svårt att uppfylla. Slutligen skall finansiell information ge en korrekt bild av företaget för att vara reliabel. Enligt dagens redovisningsregler uppfyller humankapital inte kriterierna för att redovisas som en tillgång, varför information om dess humankapital i balansräkningen aldrig kan vara reliabel. Vi anser att det finns argument för att information om humankapital är relevant, då det är en betydelsefull resurs för flertalet företag. Däremot anser vi inte att det är relevant information på balansräkningen, då informationen inte kan presenteras på ett reliabelt sätt. Istället anser vi att företag bör upplysa om humankapitalet i någon annan del i årsredovisningen alternativt i ett supplement.

Vi anser att det finns argument för att aktivera utbildningsutgifter⁶. Det kvalitativa kravet reliabilitet anser vi inte kan uppnås helt. Underkriterierna verifierbarhet och neutralitet kan däremot uppfyllas, då en aktivering av utbildningsutgifter endast innebär en periodisering av dessa. Då företag inte har kontroll över sin personal uppfyller utbildningsutgifter inte kriterierna för att redovisas som en tillgång, varför underkriteriet korrekt bild enligt oss inte kan uppnås. Det kan även diskuteras om information om utbildningsutgifter är relevant att redovisa i balansräkningen, då det bland annat kan vara svårt att uppnå underkriteriet väsentlighet. Bara för att utbildningsutgifter aktiveras synliggörs inte företags totala ”mjuka värden”, varför vi anser att intressenters beslut inte borde påverkas av denna information. Då det är svårt att uppnå både relevans och reliabilitet, anser vi att utbildningsutgifter inte skall aktiveras på balansräkningen.

5.3 Sammanfattning

Finansiella rapporter ges ut för att tillgodose intressenternas informationsbehov. För att informationen i dessa rapporter skall vara användbar krävs att vissa kvalitativa egenskaper är uppfyllda. De fyra viktigaste egenskaperna är begriplighet, relevans, reliabilitet och jämförbarhet. För att informationen i de finansiella rapporterna skall vara användbar är det viktigt att den är begriplig. Informationen måste vidare vara relevant för att påverka användarnas beslut. För att informationen skall vara relevant krävs bland annat att den är aktuell och väsentlig. Information i de finansiella rapporterna är reliabel om det ej förekommer några väsentliga felaktigheter och subjektiva bedömningar. Underkriterier för reliabilitet är verifierbarhet, neutralitet, samt korrekt bild. Dessutom måste kriteriet jämförbarhet uppnås för att användare skall kunna göra jämförelser inom och mellan företag.

Vår uppfattning är att en anledning till att humankapital inte får redovisas på balansräkningen kan bero på att det är svårt att uppnå en del av kraven på finansiell information.

⁶ Enligt RR 15 skall utgifter för utbildning kostnadsföras direkt.

6 Debattörernas uppfattningar

I kapitlet nedan kommer vi initialt att beskriva olika former av kapital för att ge en kort bakgrund till begreppet humankapital. Därefter följer två avsnitt, där resultaten från litteraturstudien presenteras. Debattörerna har delats in i två grupper, beroende på om de anser att humankapital skall redovisas på eller utanför balansräkningen.

6.1 Olika former av kapital

Begreppet kapital var från början en benämning på en utlånad penningssumma. Till följd av att penningssumman placerades i vinstgivande föremål eller företag, ändrades benämningen efter hand till att gälla för de reella föremål som penningssumman omvandlats till. Kapital kan utgöras av bland annat naturtillgångar, realkapital i form av byggnader och maskiner, samt immateriellt material i form av rätt till patent och varumärken. Vidare kan kapital utgöras av andelar i ett företag, det vill säga företagets aktiekapital. I mer vidsträckt betydelse kan kapital utgöra en persons kunskaper, arbetsförmåga etcetera. Gemensamt för alla former av kapital är att de ger sin ägare avkastning. (Kapital, 1950)

För att ett företag skall kunna lösa sina kunders problem behövs kapital (Arbetsgruppen Konrad, 1989 s 15). Kapital kan definieras och delas in på olika sätt. Ett av företagets kapital är intellektuellt kapital, vilket utgörs av fackkunskaper hos företagets anställda och företagets speciella organisatoriska uppbyggnad (Lotsson, 2001). Det intellektuella kapitalet kan delas in i struktur- och humankapital. Strukturkapital är hårdvara, mjukvara, databaser, organisationsstruktur, patent, varumärken, samt övrig organisationskapacitet som stödjer de anställda vid utförande av sitt arbete. Humankapital är all individuell förmåga, kunskap, skicklighet och erfarenhet hos företagets personal och ledning. Strukturkapitalet kan ägas av företaget, men inte humankapitalet. (Edvinsson & Malone, 1997 s 28f)

Arbetsgruppen Konrad (1989 s 15 ff) gör en annan indelning mellan det traditionella finansiella kapitalet och kunskapskapitalet. Kunskapskapitalet kan vidare delas upp i individ- och strukturkapital. Individkapitalet överensstämmer

med det ovan nämnda humankapitalet och definieras av Arbetsgruppen Konrad som de anställdas individuella personliga och sociala förmåga, erfarenheter, skolkunskaper och andra färdigheter med inriktning utåt mot företagets kunder. I individkapitalet är den viktigaste komponenten yrkeskompetensen hos intäktspersonerna, det vill säga den personal som är verksam inom företagets huvudsakliga affärsidé- och kunskapsområde.

6.2 Debatten om humankapital

Humankapital är ett ämne som har debatterats såväl nationellt som internationellt. Åsikterna är många och i vissa fall även skilda. Nedan redogör vi för resultatet från litteraturstudien. Vi har delat in debattörerna i två grupper, beroende på om de anser att humankapital skall redovisas på eller utanför balansräkningen. Denna gruppering har vi gjort efter den uppfattning vi har fått om debattörernas åsikter. I avsnitten 6.2.1 och 6.2.2 återges debattörernas uppfattningar, för att sedan tolkas i kapitel 7.

6.2.1 På balansräkningen

Nedan kommer vi att redogöra för de debattörer som vi anser har uppfattningen att humankapital eller utgifter för personalen skall redovisas på balansräkningen.

6.2.1.1 Bert-Olov Bergstrand med flera

I ”Den dolda skattkistan” framhåller Bergstrand, Lundgren och Söderström (1993 s 5) vikten av att även mjuka investeringar kalkyleras och följs upp.

Författarna anger att ett företag skall värderas utifrån den faktiska förädlingsförmågan. Detta innebär att alla tillgångar som påverkar förädlingsförmågan skall vara med i balansräkningen, såväl hårda som mjuka värden. (Bergstrand *et al.* 1993 s 115) Bland annat påpekar de att den totala mjuka investeringen måste balanseras, för att den ekonomiska redovisningen skall vara rättvisande. Med mjuka investeringar menar de både investering i teknik, programvara och investering i kompetens, arbetsrutiner och organisation. Vidare anser de att investeringsbehovet i människor och arbetsrutiner blir allt viktigare och större belopp kommer att satsas på detta i framtiden. Det kommer att bli svårare att urskilja vad som är vad i den mjuka investeringen. De hävdar vidare att den viktigaste komponenten i en mjuk investering är människan, varför dessa utgifter också måste aktiveras för att balanseringen skall vara värdemässigt korrekt och ärlig. (Bergstrand *et al.* 1993 s 9 f)

För att mäta den mjuka produktiviteten har författarna presenterat en modell, som de ser som en förutsättning för att balansera verifierbara mjuka värden i redovisningen. I samband med modellen framkommer att den mjuka förädlingsprocessen är oerhört lik den hårda. Författarna anser att den enda skillnaden är att den mjuka investeringen antagligen aldrig får ett utrangeringsvärde. Brist på modeller och metoder, anser inte författarna finnas, utan problemet är svårigheten att ändra tankesätt och beteenden. (Bergstrand *et al.* 1993 s 83 ff)

Vid balansering av mjuka värden skall utgångspunkten vara en förkalkyl och därefter skall ingångsvärdena revideras årligen. Revideringen skall ske efter samma principer, som idag används vid revidering av de hårda investeringarnas kalkylmässiga restvärden. Det behövs ingen förändring av den befintliga balansräkningens struktur för att balansera mjuka värden, utan författarna anser att det idag är fullt möjligt att balansera dessa. (Bergstrand *et al.* 1993 s 115 f)

Humankapitalet är en stor osäkerhet, då företaget inte äger människan. De som är emot balansering av humankapital hävdar att människan tar med sig kompetensen när hon slutar, samt att det inte går att värdera humankapitalet. Enligt författarna finns det ingen anledning att ställa upp andra värderingsprinciper för humankapital, än vad som gäller för andra tillgångar. Detta innebär att humankapitalet redovisas till anskaffningsvärdet, vilket för en anställd utgörs av den utgift företaget har för att rekrytera och anställa denne. Detta innebär att balanseringen inte behöver kopplas till individen, utan till befattningen istället. (Bergstrand *et al.* 1993, s 124 ff)

Genom att inte balansera mjuka värden anser författarna att man gör ”exakt fel”, varför de anser att följande motto skall gälla: ”Det är bättre att göra ungefärligt rätt än exakt fel” (Bergstrand *et al.* 1993 s 115).

6.2.1.2 Jan-Erik Gröjer och Ulf Johanson

Gröjer (1993 s 25) har arbetat fram en modell för redovisning av anställda på balans- och resultaträkning. Nedan redogör vi endast för de delar av modellen som hänförs till balansräkningen, främst tillgångssidan, då resterande förslag av modellen inte är väsentligt för rapportens syfte.

En människa tillhör inte ett företag, men den framtida arbetskraften kan vara bunden till företaget. Ett alternativ är att utgå ifrån skuldsidan istället för tillgångssidan. (Gröjer & Johanson, 1991 s 58) Resonemanget bygger på antagandet att arbetsgivaren har en ekonomisk skyldighet för sina medarbetare (Gröjer & Johanson, 1996 s 80). Företagets löner för de kommande 12 månaderna

kan inkluderas i balansräkningen och redovisas som en löneskuld mellan kortfristiga och långfristiga skulder (Gröjer & Johanson, 1991 s 58 f). På tillgångssidan redovisas en motsvarande post mellan omsättnings- och anläggningstillgångar benämnd arbetsfordran (Gröjer, 1993 s 27). Lönerna från föregående år kan vara vägledning när skuldposten skall bestämmas. Dock kan det bli missvisande om företaget är inne i en expansions- eller nedskärningsfas. Alternativt kan antalet anställda vid utgången av året multipliceras med genomsnittslönen i företaget. (Gröjer & Johanson, 1991 s 59)

Enligt modellen skall rekryteringsutgifter i vissa fall periodiseras, då dessa utgifter kan liknas vid hemtagning- och installationsutgifter för en maskin. I balansräkningen redovisas en post benämnd rekryteringskapital, vilken placeras mellan omsättnings- och anläggningstillgångar. Rekryteringar med en beräknad varaktighet på längre tid än tre år skulle i jämförelse med materiella utgifter kunna aktiveras. Således skall rekryteringsutgifter för till exempel vikarier eller andra korttidsanställda kostnadsföras direkt. Vidare kan avskrivning ske på de aktiverade rekryteringsutgifterna. Avskrivningstiden kan baseras på den anställdes förväntade anställningstid, till exempel rådande personalomsättning. Vid personalminskning kan det finnas ett nedskrivningsbehov, vilken kan fastställas schablonmässigt, så att den relativa nedskrivningen motsvarar den relativa personalminskningen. (Gröjer & Johanson, 1996 s 81 f)

Gröjer (1993, s 30 f) anser att utbildningsutgifter kan redovisas på samma sätt som rekryteringsutgifter, skillnaden är utgiftens ekonomiska livslängd. Enligt modellen antas all utbildning antingen ha en kortare eller en längre ekonomisk livslängd än tre år. Johanson & Johrén (2001 s 53) nämner ett annat sätt att kategorisera utbildning: den kan klassificeras som kompetensbevarande ersättningsinvesteringar eller som kompetensutvecklande nyinvesteringar. Ersättningsinvesteringarna bevarar kompetensen i organisationen, medan nyinvesteringarna tillför ny kompetens till organisationen. Enligt Gröjers (1993 s 30 f) modell skall utgifter för utbildning med ekonomisk livslängd överstigande tre år aktiveras, resterande kostnadsförs direkt. En del av den företagsinterna utbildningen är troligen kortsiktig, det vill säga mindre än tre år, varför den skall kostnadsföras direkt. De kompetensbevarande ersättningsinvesteringarna torde enligt Gröjers modell vara att betrakta som kortsiktiga, varför de skall kostnadsföras direkt. De utgifter som aktiveras skall skrivas av, men avskrivningstiden bör enligt Gröjer inte överstiga fem år. De aktiverade utbildningsutgifterna bör skrivas ned vid personalminskning, i proportion till minskningen av personalen.

Utifrån tio fallföretag har Gröjer upprättat resultat- och balansräkningar, där personalen har inkluderats enligt modellen ovan. Studien har påvisat att företag

som är under en personalinvesteringsfas kommer att redovisa ett relativt bättre resultat, medan företag som skär ner kommer att uppvisa ett relativt sämre resultat. (Gröjer, 1993 s 43) Vidare ökade företagens balansomslutningar, där kunskapsföretagens ökade mest, medan de producerande företagen och serviceföretagens balansomslutningar ökade något blygsammare. (Gröjer, 1993 s 52 f)

6.2.1.3 Johan Hansson och Pähr E Andersson

Hansson & Andersson (1999 s 18 ff) påpekar att det är önskvärt att satsningar på kompetensutveckling synliggörs. Författarna anser att börsen ”straffar” de företag, som investerar i kompetensutveckling. Utgifter för kompetensutveckling sänker resultatavkastningen på kort sikt, men är nödvändig för den långsiktiga konkurrenskraften.

Författarna har presenterat en modell benämnd ”Valutakorgen”, bestående av human-, struktur- och affärskapital. Genom att omvandla humankapitalet till struktur- eller affärskapital, kan redovisning på balansräkningen ske. (Hansson & Andersson, 1999 s 22) Vid omvandling av humankapital till strukturkapital kan företaget till exempel arbeta med att få personal med kärnkompetens att stanna kvar i företaget, dokumentera och göra tillgänglig den kunskap som genereras i verksamheten, samt skydda namn, varumärken och uppfinningar (Hansson & Andersson, 1999 s 130). Struktur- och affärskapitalet kan värderas enligt tre övergripande principer: kostnaden, skapat värde och nuvärdet av framtida intäkter (Hansson & Andersson, 1999 s 138).

Hansson & Andersson (1999 s 140) har synpunkter på hur intellektuellt kapital bör redovisas i balansräkningen. Vidare påpekar de att det inte är självklart om det intellektuella kapitalet är en tillgång eller skuld. Det intellektuella kapitalet kan jämföras med företagets egna kapital. Om humankapitalet hade kunnat värderas direkt anser författarna att det skulle redovisas på skuldsidan i balansräkningen. Humankapitalet kan sägas vara lånat av de anställda, liksom det egna kapitalet är lånat av aktieägarna. Dock kan inte något värde på humankapital fastställas, utan att det omvandlas till struktur- eller affärskapital. Slutligen påpekar författarna att intellektuellt kapital både är en skuld och en tillgång, men det som kan värderas redovisas som en tillgång i balansräkningen.

Författarna tror att det inom 10 år är möjligt att begrepp för värdering av det intellektuella kapitalet kommer att godtas för redovisning enligt vedertagna lagar och praxis för externredovisning (Andersson & Hansson, 1999 s 22).

6.2.2 Utanför balansräkningen

Nedan kommer vi att redogöra för de debattörer som anser att humankapital och relaterade utgifter skall redovisas utanför balansräkningen eller har presenterat modeller eller nyckeltal för att åskådliggöra personalens värde utanför balansräkningen.

6.2.2.1 Leif Edvinsson och Michael S Malone

Edvinsson & Malone (1997 s 17 f) har påpekat att den traditionella ”redovisningsmodellen” nu misslyckats med att hålla jämna steg med den revolution som äger rum i affärsvärlden. Vidare anger de att det alltid har funnits enstaka och temporära skillnader mellan marknadens uppfattning och redovisningens verklighet. Dock hävdar de att denna skillnad växt till en klyfta, vilket påvisar en systematisk brist i sättet att mäta värde.

Företagets balansräkning ger ingen indikation på företagets kunskap, traditioner och filosofi. I kunskapsekonomin investerar företagen enorma summor i mänskligt kapital, vilket inte framträder som positiva värden i den traditionella redovisningen. Författarna ser en risk, då samma indikatorer som misslyckas visa när ekonomin går uppåt, även kan misslyckas visa när det vänder. (Edvinsson & Malone, 1997 s 26 ff) Traditionell redovisning är primärt ett presentationsverktyg för det förflutna, medan intellektuellt kapital är ett navigationsinstrument för framtiden (Edvinsson & Malone, 1997 s 90). Intellektuellt kapital definieras som summan av ett företags human- och strukturkapital (Edvinsson & Malone, 1997 s 67).

Edvinsson är mannen bakom Skandias rapporteringsmodell Navigator, vilken är ett alternativt sätt att synliggöra humankapitalet på utanför balansräkningen. Modellen är indelad i de fem fokusområdena: finansiellt, kund, process, förnyelse, samt utveckling och human. Nyckelindikatorer har även identifierats för varje fokusområde, för att mäta prestationsförmågan. (Edvinsson & Malone, 1997 s 36) Därutöver har Edvinsson fastställt tre grundläggande insikter för det intellektuella kapitalet:

1. intellektuellt kapital är stödjande för den finansiella informationen
2. det intellektuella kapitalet är ett icke-finansiellt kapital, som återspeglar det dolda gapet mellan marknadsvärdet och det bokförda värdet
3. det intellektuella kapitalet är en skuldfråga och inte en tillgångsfråga, därför betraktas det som en skuld precis som det egna kapitlet och lånas av till exempel kunder och personal. Motposten till denna skuldpost utgörs enligt traditionella redovisningsregler av goodwill. (Edvinsson & Malone, 1997 s 64 f)

Enligt Edvinsson & Malone (1997 s 144 f) uppstod begreppet immateriell tillgång som ett erkännande av att icke-bokföringsmässiga faktorer kan ha stor betydelse för företagets reella värden. Trots detta fångas många av företagets faktorer inte upp förrän företaget blir sålt, vilket då redovisas som goodwill i det förvärvande bolagets balansräkning.

6.2.2.2 Stefan Engström

Engström (1999) har gjort inlägg i humankapitaldebatten. Han betonar att kunskapsföretagens viktigaste resurs, kunskapen, inte syns i balansräkningen. Det är inte förrän ett kunskapsföretag förvärvats som de ”mjuka värdena” får ett värde, vilka återfinns i form av goodwill i det köpande företaget. Engström påpekar att det vid olika tidpunkter funnits en önskan att kunskapsföretagens resurser och värden åskådliggjorts i en balansräkning. Kunskapsföretagen skulle kunna aktivera kunskapskapitalet på samma sätt som tillverkningsföretag aktiverar investeringarna i materiella anläggningstillgångar.

Engström (1999) anger vidare att om en investering i ”mjuka värden” som antas påverka företagets vinstgenereringsförmåga i framtiden aktiveras och sedan skrivs av under den ekonomiska livslängden, erhålls matchning av intäkter och kostnader. Han anser att det skulle medföra en neutralitet mellan tillverkningsföretagens och kunskapsföretagens värde på produktionsresurser och avskrivningar. Detta skulle även leda till att fler nyckeltal blir jämförbara och mer rättvisande.

Dock påpekar Engström (1999) att det också finns betydande problem och risker med att aktivera kunskapskapitalet i företaget, då personalen kan sluta i företaget och ta med sig kunskapen. Om det skulle bli aktuellt att redovisa humankapital i framtiden, vilket Engström inte tror, är det av stor vikt att företag är medvetna om riskerna, samt att en noggrann beskrivning och riskanalys av humankapitalet och dess framtida värde görs. Engström tror att istället för att redovisa humankapital i balansräkningen, kommer kunskapsföretagen att lämna mer omfattande tilläggsinformation om kunskapskapitalet. Läsaren kan få en bra bild av de ”mjuka värdena”, genom en omfattande frivillig informationsgivning i årsredovisningen.

6.2.2.3 Karl-Erik Sveiby och Arbetsgruppen Konrad

Arbetsgruppen Konrad⁷, består av bland annat Karl-Erik Sveiby, som har debatterat om mjuka värden och kunskapsföretag. Sveiby har i ett flertal böcker behandlat kunskapsföretag och dess viktigaste faktor; kunskapen. Konradgruppen har inte presenterat något förslag för redovisning av mjuka värden i balansräkningen. Däremot har Konradgruppen försökt skapa begrepp och metoder för att beskriva, analysera och bedöma kunskapsföretag (Arbetsgruppen Konrad, 1989 s 86). Sveiby har vidare försökt få företagsledningen att betrakta organisationen utifrån ett kunskapsperspektiv och har påpekat vikten av att företagsledarna tar tillvara och utvecklar medarbetarnas kompetens (Sveiby & Risling, 1986, Sveiby 1990 och Sveiby 1995). Sveiby (1995 s 227) har i ”Kunskapsflödet – organisationens immateriella tillgångar”, velat presentera hur organisationens tillgångar som inte brukar synas eller mätas kan synliggöras. Ledningens uppgift är att förvalta och utveckla kunskapen som finns i organisationen (Sveiby, 1995 s 12).

Konradgruppen (1989 s 13) har påpekat att det är personalen som är den främsta produktionsfaktorn och intäktsgeneratoren i ett kunskapsföretag. Därför är det av stor vikt att kunskapsföretagens årsredovisningar ger en bild av personalens produktionsförmåga, stabilitet, kunskap och vinstpotential. Till följd av detta måste årsredovisningen spegla personalen, varför Konradgruppen anser att en ny form av personalredovisning bör tas fram.

I kunskapsföretag är utbildning en viktig investeringspost. Vanligtvis syns dock inte denna post i företagets redovisning. (Arbetsgruppen Konrad, 1989 s 25 f) Den osynliga delen av balansräkningen kan delas upp i tre huvudgrupper. Dessa huvudgrupper är interna strukturer⁸, externa strukturer⁹ och personalens kompetens. (Sveiby, 1995 s 39 f) Kunskapen i ett kunskapsföretag är dess viktigaste och ibland enda kapital. För kunskapsföretag är utbildning en metod att förbättra och investera i sina ”maskiner”. (Sveiby & Risling, 1986 s 40) Konradgruppen (1989 s 25 f) anser att det är av intresse för en läsare att få företagets utbildningskostnader särredovisade i ett diagram för de senaste åren. Utbildningen kan presenteras till exempel i procent av omsättningen eller i antal utbildningsdagar per intäktsperson. Utgifter för utbildning som enbart underhåller kunskapen i företaget skall inte benämnas investering, utan det skall enbart vara kompetenshöjande utbildning.

⁷ Nedan kallad Konradgruppen.

⁸ Till exempel patent, datasystem, modeller och administrativa system.

⁹ Till exempel kund- och leverantörsrelationer, varumärken och rykte.

Sveiby (1995 s 41 ff) påpekar att människornas kompetens givetvis inte kan ägas av någon annan än individerna själva. Han anger ändå att det finns argument för att kompetensen bör finnas med i balansräkningen, då en organisation inte fungerar utan människor. Dock anges vidare att företagets utgifter för människors individuella kompetensutveckling bör betraktas som kostnader och inte investeringar. Anledningen till detta är att företaget betalar för något som inte kan ägas av företaget.

Med begreppet värde eller värdering menar Konradgruppen (1989 s 66 f) värdet på, eller värderingen av, aktier i ett marknadsnoterat företag inför en investerare vars avsikt är att köpa en minoritetspost. Vidare anser de att investera i ett kunskapsföretag medför inte större risk, men den är däremot annorlunda jämfört med att investera i ett mer traditionellt företag. Dock är problemet idag ofta att risken är större, vilket hänger samman med att risken är okänd och okvantifierbar då relevanta nyckeltal saknas. Konradgruppen har med anledning av detta gett några exempel på analyser med hjälp av de nya nyckeltalen. Exempel på nyckeltal är utbildningsnivå, andel intäktspersoner i företaget, förädlingsvärde per intäktsperson, kundstruktur och personalomsättning (Arbetsgruppen Konrad, 1989 s 131 ff).

I traditionella företag fungerar substansvärdet som ett kontrollvärde vid företagsvärdering. Detta fungerar dock inte i ett kunskapsföretag, då det är människorna i företaget och inte kapitalet som genererar vinsten. Därför erhålls ett bättre och mer korrekt värde, genom att värdera och bedöma de intäktsskapande personerna. Vid studier av de börsnoterade kunskapsföretagens årsredovisningar framkommer att de inte har så mycket kapital, varför det finns en ”substans” som inte syns i årsredovisningarna. Konradgruppen anger att investerarna på börsen har förstått att det finns osynliga värden i balansräkningen som genererar hög avkastning, vilka värderas indirekt vid en investering. (Arbetsgruppen Konrad, 1989 s 68 ff)

6.3 Sammanfattning

Av redogörelsen ovan har det framkommit att det finns olika åsikter om hur humankapital, det vill säga människans kompetens och utgifter för utbildning, skall behandlas. En del anser att mjuka investeringar, till exempel investeringar i personalen skall aktiveras och redovisas på balansräkningen. Andra anser däremot att dessa investeringar inte skall redovisas på balansräkningen, utan skall redovisas som en kostnad direkt. Åsikterna är många och idéerna är oändliga för hur detta redovisningsproblem, som många anser det vara, skall lösas.

En gemensam åsikt hos de ovan nämnda debattörerna är att de framhäver vikten av att personalens kunskap på något sätt åskådliggörs. Vi anser att samtliga debattörer har uppfattningen att personal i kunskapsföretag är oerhört viktig för att företaget skall lyckas. Meningsskiljaktigheterna mellan debattörerna uppkommer istället beträffande hur personalen och utgifter förknippade med personalen skall redovisas, samt var dessa poster skall redovisas. Det finns de som anser att personalen skall redovisas i balansräkningen och utgifter som läggs ned på till exempel utbildning skall aktiveras. Andra har istället tagit fram olika nyckeltal för att åskådliggöra personalen. Det finns även exempel på andra modeller som utvecklats, till exempel Edvinssons rapporteringsmodell Navigator.

7 Empiri och tolkningar

I detta kapitel presenterar och tolkar vi debattörernas uppfattningar utifrån deras svar i enkäten, samt resultaten ifrån litteraturstudien. Därefter presenteras och tolkas revisorernas uppfattningar utifrån svaren i enkäten. Revisorernas uppfattningar jämförs även med de åsikter som revisorerna hade i uppsatsen "Humankapital i balansräkningen – En fråga besvarad utifrån olika balansuppfattningar". Slutligen gör vi en samlad tolkning av samtliga respondenters uppfattningar.

7.1 Debattörernas uppfattningar

I följande avsnitt presenterar och tolkar vi debattörernas uppfattningar som framkommit genom enkäten och vid litteraturstudien. Debattörerna presenteras i samma följd som de presenterades i avsnitt 6.2 Debatten om humankapital, med undantag från indelningen på eller utanför balansräkningen.

7.1.1 Bert-Olov Bergstrand¹⁰

Bergstrand har inte angett ett främsta syfte med redovisningen, utan anser istället att redovisningens syfte är att: tillhandahålla information som underlättar beslut för företagets intressenter, visa ett så rättvisande resultat som möjligt för företaget, samt ge framåtriktad styrinformation. Han anger flera syften, vilket påvisar att redovisningens främsta syfte är svårt att fastställa.

Bergstrand har uppfattningen att i redovisningen skall humankapital behandlas på lika villkor som en maskin. Han påpekar att det gäller både investerings- och underhållsmässigt, men med skillnaden att det gäller människor. Denna uppfattning har även framkommit vid litteraturstudien, då han anser att alla tillgångar som påverkar förädlingsförmågan skall vara med i balansräkningen. Detta gäller för både hårda och mjuka värden. Bergstrands resonemang är vi tveksamma till, då redovisningen i första hand handlar om att periodisera utgifter och inte värdering. För det första krävs att tillgångskriterierna är uppfyllda för att

¹⁰ Bergstrand är huvudförfattare till boken "Den dolda skattkistan", varför vi nedan återger resultatet från litteraturstudien som att det är enbart hans uppfattningar.

kunna redovisa ”mjuka värden” på balansräkningen. Vi anser att ett företag inte har tillräcklig kontroll över sin personal, då de kan sluta ganska omgående. Vidare kan det enligt försiktighetsprincipen finnas argument för att inte redovisa ”mjuka värden” på balansräkningen, då det finns risk att företagets vinst och ekonomiska ställning överskattas. Detta kan leda till att intressenter får felaktig ekonomisk information, som leder till att felaktiga beslut fattas.

Bergstrand hävdar att kontrollkriteriet kan kringgås genom att värderingen av humankapitalet kopplas till befattningen istället för till den enskilda personen. Vår uppfattning är att företaget inte har större kontroll över en befattning än över en enskild individ, varför samma problem som tidigare nämnts uppstår då en person slutar. De aktiverade utgifterna för personen som slutar måste kostnadsföras direkt, och sedan blir företaget tvunget att aktivera de utgifter som är förknippade med den nyrekryterade personen. Detta blir lika omständligt som om utgifter förknippade med den enskilde individen aktiveras. Detta påvisar således att kontroll över de anställda inte går att uppnå. Vidare tillägger han att det finns ett ”jätteglapp” mellan psykologi, stress och företagshälsovård kontra den sterila bokföringen och verksamhetsstyrningen. Vi får uppfattningen att Bergstrand inte har ett rent redovisningsmässigt synsätt, utan en mer psykologisk infallsvinkel.

Vi ombad Bergstrand att besvara hur humankapital skall behandlas för att uppnå mest rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning. Han har inte tagit ställning till frågan, då han anser den vara för omfattande att besvara. Dock har det framkommit i litteraturstudien att han anser att den totala mjuka investeringen skall redovisas som en tillgång för att den ekonomiska redovisningen skall vara rättvisande. Vi får uppfattningen att Bergstrand vill försöka visa företagets ”rätta” värde genom att redovisa den totala mjuka investeringen som en tillgång, vilket överensstämmer med den statiska balansuppfattningen. Trots detta har han inte angivit att redovisningens främsta syfte är att visa företagets värde. Vi får därför uppfattningen att Bergstrands syfte med balanseringen är att synliggöra företagets personal för att poängtera att den är en betydelsefull resurs.

Bergstrand anser att det är både skrämmande och beklagligt, och att man inte förstår vad det handlar om, då RR 15 anger att utbildningsutgifter skall kostnadsföras direkt. Även detta svar tyder på att Bergstrand har en liberal inställning till vilka utgifter som skall redovisas på balansräkningen.

Bergstrand ser incitament för företag att redovisa humankapital på balansräkningen, då ”företaget är människan”. Han kan inte förstå att denna avgörande nyckelresurs inte värderas. Som vi tidigare påpekat är inte redovisningens funktion att värdera resurser, utan periodisera utgifter. För att kunna periodisera utgifter, krävs att företaget förväntas inbringa framtida

ekonomiska fördelar till följd av utgiften, samt har kontroll över den. Vår uppfattning är att Bergstrand bortser från flera viktiga kriterier som måste vara uppfyllda för att redovisa en resurs i balansräkningen.

Bergstrand ser inga risker med att redovisa humankapital på balansräkningen. Han hävdar att denna frågeställning är typisk för debatten och synen på humankapital. Istället påpekar han att frågeställningen bör vara: ”Vilka är riskerna att *inte* hantera humankapitalet i BR”. Han anser det finns ett otal risker med att inte redovisa humankapital, men utvecklar inte resonemanget närmre. Vi anser svaret vara aningen ogenomtänkt, då redovisning av humankapital är ett komplext problem. Utbildningsutgifter skall kostnadsföras direkt, något som tyder på att både IASB och RR sett risker med att aktivera dessa utgifter, varför Bergstrands åsikt är tämligen kontroversiell.

Bergstrand håller med oss om att debatten om humankapital idag har svalnat något. Detta tror han beror på Edvinsson, som gjorde en distinktion mellan human- och strukturkapital¹¹. Han ser detta som ett misstag från Edvinssons sida och anser att ekonomer och lagstiftare tilläts sitta i ett ”orubbat bo”.

Beträffande humankapitalets behandling i framtiden är Bergstrand inte optimistisk. Han tror att Sverige kommer fortsätta att ha ökade stressproblem, utslagningar och utflyttning av arbetstillfällena etcetera. Vi får uppfattningen att Bergstrand har åsikten att om humankapitalet inte redovisas på balansräkningen både behandlas och mår personalen sämre. Denna uppfattning har vi kunnat skönja både i litteraturstudien och i svaren på enkäten. Vidare anger han också att han haft samma uppfattning om hur humankapital och relaterade utgifter skall behandlas, vilket vi instämmer i. Avslutningsvis har det framkommit vid studien att Bergstrand anser det vara fullt möjligt att aktivera samtliga personalrelaterade utgifter.

7.1.2 Jan-Erik Gröjer och Ulf Johanson¹²

Gröjer anser att redovisningens främsta syfte är att visa ett så rättvisande resultat som möjligt för företaget, vilket torde överensstämma med den dynamiska balansuppfattningen och den normativa skolbildningen; den sanna resultatskolan. Johanson anser istället att redovisningens främsta syfte är att påverka agerandet hos företagets intressenter. Trots att de svarat olika på redovisningens syfte, anser vi att åsikterna inte behöver vara så olika. Om ett företag redovisar ett så

¹¹ Edvinsson anser att strukturkapitalet kan ägas av företaget, men inte humankapitalet.

¹² Nedan presenteras och tolkas Gröjers och Johansons uppfattningar tillsammans, då de skrivit litteratur ihop och har därför vissa gemensamma åsikter.

rättvisande resultat som möjligt påverkar det intressenternas agerande, därför anser vi att deras respektive angivna syfte med redovisningen inte är helt åtskilda.

Hur humankapital skall behandlas i redovisningen anser Gröjer beror helt och hållet på hur humankapital definieras och identifieras. Svaret kan förmodligen hänföras till att humankapital är ett komplext begrepp och kan definieras på olika sätt. Men för att uppnå mest rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning beträffande humankapital, har Gröjer svarat att utgifter skall aktiveras som avser anställda och som har ett långsiktigt värde. Johanson har en annan uppfattning, då han anser att humankapital skall redovisas med hjälp av icke-finansiella eller finansiella nyckeltal vid sidan om balans- och resultaträkningen. För att uppnå mest rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning anser Johanson att en ny kompletterande norm för redovisning av humankapital behövs. Vi tycker det är lite märkligt att Johansons uppfattning inte överensstämmer med Gröjers, då de i boken "Personalekonomisk redovisning och kalkylering" tagit upp Gröjers modell för att redovisa anställda på balansräkningen. Enligt modellen skall utgifter förknippade med personalen i största möjliga mån periodiseras. Utbildning som har en längre ekonomisk livslängd än tre år skall aktiveras enligt modellen. Med långsiktigt värde borde därför Gröjer mena utgifter med ekonomisk livslängd överstigande tre år. Vi anser att det finns många praktiska problem förknippade med förslaget. Till exempel kan det vara administrativt krävande att genomföra, då det kan vara svårt att fastställa om utbildningsutgifterna har en kortare eller längre ekonomisk livslängd än tre år. Vidare kan det uppstå problem när personal slutar, då fullständig kontroll över personalen inte går att uppnå. Aktiverade utbildningsutgifter måste då kostnadsföras direkt. Således anser vi att det blir svårt att uppnå en mer rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning då utbildningsutgifter aktiveras.

Som ovan påpekats har Gröjer uppfattningen att utgifter förknippade med personalen skall periodiseras, varför han är ytterst tveksam till RR 15:s behandling av utbildningsutgifter. Han anser att utbildningsutgifter bör prövas som alla andra utgifter för att fastställa om de har ett långsiktigt värde eller ej. Då Gröjer förespråkar periodisering av nämnda utgifter får vi uppfattningen, som även påpekats ovan, att han har en dynamisk balansuppfattning. Johanson däremot anser att det inte spelar någon roll hur utbildningsutgifter behandlas, då han anser att balansräkningen kan förbises. Dock anser vi att han har samma balansuppfattning som Gröjer, då balansräkningen vid den dynamiska balansuppfattningen enbart är ett hjälpmedel för att fastställa ett så rättvisande resultat som möjligt.

Både Gröjer och Johanson ser motstridiga intressen med hur redovisning av humankapital skall vara utformad. Johanson tillägger att frågan ännu är på

debattstadiet och att det tar tid att utveckla nya normer, varför det finns motstridiga intressen. Gröjer påpekar att företag inte vill aktivera utgifter av skatteskal, samt att en del anser det vara ett svaghetstecken att behöva aktivera utgifter. Dock anser han att det i princip skulle vara mer korrekt, det vill säga ge en mer rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning. Vår uppfattning är att så länge olika parter ser olika syften med redovisningen kommer det alltid att finnas ett intresse att uppnå sitt syfte.

Det enda incitamentet för företag att redovisa humankapital på balansräkningen anser Gröjer vara att företag får ett högre eget kapital, det vill säga en bättre visad soliditet. Även Johanson ser incitament, då han påpekar att vissa företag vill visa den totala tillgångsmassan. Vi anser att det är viktigt att samtliga företag gör likadant, då det annars kan bli missvisande information för intressenterna. Om ett företag uppvisar en högre soliditet har företaget en bättre ekonomisk ställning, vilket intressenter kan se som positivt. Vidare är det av vikt att informationen är användbar för intressenterna, så att de kan göra meningsfulla jämförelser mellan företag. Nämda problem uppkommer inte idag, då utgifter förknippade med personalen skall kostnadsföras direkt.

Gröjer ser en risk med att redovisa humankapital på balansräkningen, eftersom det kan ge upphov till en överdriven aktivering. Denna risk anser vi även vara förknippad med hans modell, som kan ge upphov till att företag bedömer att fler utgifter har en ekonomisk livslängd som överstiger tre år. Enligt oss kan företag, som vill uppvisa en bättre ekonomisk ställning, se överdriven aktivering av personalrelaterade utgifter som ett incitament. Dock bör tilläggas att de flesta företag inte har personalrelaterade utgifter som genom aktivering ger en betydande märkbar effekt på balansräkningen. Även Johanson ser risker med att redovisa humankapitalet på balansräkningen. Detta till följd av att humankapitalet är svårt att definiera, mäta och tolka i balansräkningen. Vi anser att Johansons påpekande är väsentligt, eftersom det kan vara svårt att verifiera humankapitalet om det redovisas på balansräkningen. Uppnås inte underkriteriet verifierbarhet på kvalitativ finansiell information blir inte informationen reliabel för intressenterna.

Gröjer och Johanson anser inte att debatten om humankapital har svalnat idag. Vi är inte av samma åsikt, då vi anser att publicerat material om humankapital har minskat från år 2000. Förmodligen kan denna diskrepans hänföras till att Gröjer och Johanson är yrkesverksamma och kommer i kontakt med personer med olika uppfattningar. Vi däremot utgår ifrån publicerat material, vilket vi anser har minskat. Johanson upplyser slutligen att jämförelse i denna fråga skall göras med hela diskussionen kring intellektuellt kapital.

I framtiden tror Gröjer att rubrikerna i resultaträkningen kommer att ändras till att fler rubriker blir kopplade till humankapitalet. På så sätt menar Gröjer att man slipper debatten om aktivering. Vi anser att denna synpunkt är en bra lösning på ett komplext problem. Om resultaträkningen har en rubrik benämnd ”personal”, kan företag specificera kostnader förknippade med personalen. Förslaget innebär att intressenterna får konkret och detaljerad information om personalrelaterade kostnader. Johanson instämmer till viss del, då han tror att i framtiden kommer humankapitalet att behandlas utanför balansräkningen.

Gröjer anger att han alltid haft samma uppfattning om hur humankapital och relaterade utgifter skall behandlas. Detta anser vi stämmer, då resultatet från litteraturstudien och svaren från enkäten påvisat att han anser att utgifter förknippade med personalen i största möjliga mån skall periodiseras om de har ett långsiktigt värde. Johanson däremot har angett att han inte alltid haft samma uppfattning om hur humankapital och relaterade utgifter skall behandlas. Dock anger han inte vilken uppfattning han hade tidigare, eller varför han har ändrat uppfattning. Vi har fått uppfattningen att Johanson tidigare ansåg att utgifter förknippade med personalen skulle aktiveras om de hade långsiktigt värde. Anledningen till detta är, som påpekats ovan, att han är medförfattare till Gröjer, där Gröjers modell för att redovisa anställda på balansräkningen presenteras. Avslutningsvis anser vi att resultatet från litteraturstudien, där både Gröjer och Johanson varit författare, kan utrönas mer från Gröjers svar.

7.1.3 Pähr E Andersson¹³

Andersson anser att redovisningens främsta syfte är att dokumentera ekonomiska transaktioner i företaget för att kunna följa upp verksamheten och fullgöra lagar och förordningar. Anderssons uppfattning om redovisningens syfte kan till viss del överensstämma med de båda syften för redovisning som Artsberg nämner. Följer företag lagar och förordningar erhåller intressenterna objektiv information, samtidigt som staten erhåller information för styrning och beskattning. Vi anser att om företag följer lagar och förordningar borde intressenterna få en mer korrekt bild av företagets ekonomiska ställning, varför det kvalitativa kriteriet reliabilitet torde uppfyllas.

Andersson anser att humankapital måste omvandlas till andra former av kapital för att kunna värderas och bokföras. Denna omvandling anser han även måste göras för att uppnå mest rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning. Detta

¹³ Andersson har skrivit boken ”Intellektuellt kapital i teori och praktik” tillsammans med Hansson. Dock har enbart Andersson deltagit i undersökningen, då Hansson inte har ekonomisk bakgrund utan är psykolog. Då vi enbart tillfrågat Andersson återger vi resultatet från litteraturstudien som om det enbart är hans uppfattningar.

har även noterats vid litteraturstudien, då han angett att det inte går att fastställa något värde på humankapitalet. Istället måste humankapitalet omvandlas till struktur- eller affärskapital för att kunna redovisas på balansräkningen. Vi får uppfattningen att Anderssons resonemang handlar om att humankapitalet måste omvandlas till andra former av kapital som företaget har mer kontroll över för att kunna redovisas. Vidare anser han att utgifter för utbildning bör följa samma principer som övriga utvecklingsutgifter, det vill säga aktiveras om de uppfyller vissa kriterier. Därför anser han att RR 15:s behandling av dessa utgifter inte överensstämmer med hans uppfattning. Vår tolkning av Anderssons uppfattning är att han anser att humankapital inte kan redovisas utifrån ett värderingsperspektiv, men att utbildningsutgifter kan aktiveras om de uppfyller vissa kriterier. En motivering till detta kan utrönas ur litteraturstudien, där han påpekat att börser straffar de företag som investerar i kompetensutveckling genom sänkt resultatavkastning på kort sikt, fastän denna investering är nödvändig för den långsiktiga konkurrenskraften. Enligt oss kan resonemanget hänföras till matchningsprincipen: genom att utbildningsutgifter periodiseras minskar fluktuationer på företagets resultat, då investeringar i kompetensutveckling kan ge ekonomiska fördelar åt företaget flera år framöver. Dock uppstår som tidigare nämnts problem när personalen slutar, varför bland annat RR 15 anger att dessa utgifter skall kostnadsföras direkt.

Andersson anser att det finns motstridiga intressen beträffande hur redovisning av humankapital skall vara utformad. Företagets ägare, revisorer, företagsledning och anställda har olika synvinklar i denna fråga, varför det uppkommer motstridiga intressen. Anderssons påpekande sammanfaller med Hendriksen & van Bredas uppfattning att olika intressegrupper kan ha olika mål med den finansiella rapporteringen. Vi anser, som tidigare påpekats, att så länge olika parter har olika syften med redovisningen kommer dessa att sträva efter att uppnå sitt syfte, varför det finns motstridiga intressen.

Andersson ser inga incitament att redovisa humankapital på balansräkningen. Om humankapitalet istället kan omvandlas till substans i verksamheten bör företaget värdera och bokföra det, och då anger Andersson att det kan finnas incitament. Vidare ser han risker med att redovisa humankapitalet på balansräkningen, varför det måste finnas strikta regler att följa då humankapitalet är flyktigt. Även detta kan verifieras med resultatet från litteraturstudien, då Andersson påpekat att det endast är struktur- eller affärskapitalet som kan redovisas.

Andersson håller med oss i att humankapital var ett aktivt debatterat ämne under 90-talet, men idag har svalnat något. Vidare anger han beträffande den framtida behandlingen av humankapital att det tar lång tid att förändra principer för redovisning i företag. Vid litteraturstudien nämnde vi att han tror att det inom 10

år är möjligt att begrepp för värdering av det intellektuella kapitalet kommer att ha godtagits för redovisning enligt vedertagna lagar och praxis. Av det anförda får vi uppfattningen att Andersson tycker att redovisning av humankapital är i en utvecklingsfas som tar tid att genomgå. Men han anser att debatten om humankapital har bidragit till att sätta fokus på människorna i verksamheten. Som tidigare påpekats nämner Andersson att oavsett den framtida utvecklingen är det människorna som skapar all substans i företaget, och det är substansen som kan värderas och bokföras, inte humankapitalet i sig.

Andersson anger att han inte alltid haft samma uppfattning om hur humankapital och relaterade utgifter skall behandlas. Tidigare hade han dock ingen uppfattning alls om detta ämne. Anledningen till att han har bildat sig en uppfattning är att han har arbetat med frågor kring humankapitalet som konsult. Enligt oss har Andersson inte ändrat uppfattning sedan ”Intellektuellt kapital i teori och praktik” publicerades. Både från litteraturstudien och från enkäten har det framkommit att han anser att humankapitalet inte kan redovisas på balansräkningen, utan måste omvandlas till struktur- eller affärskapital.

7.1.4 Leif Edvinsson¹⁴

Edvinsson anser att redovisningens främsta syfte är att visa ett så rättvisande resultat som möjligt för företaget. Enligt oss torde Edvinssons uppfattning stämma överens med den dynamiska balansuppfattningen, där syftet är att bestämma resultatet för företaget.

Edvinssons uppfattning är att humankapital skall behandlas på ett rättvisande sätt i redovisningen. Han påpekar att avtalsformen är avgörande och anser att anställningsavtalet utgör ett hyresavtal av kompetens, där ägandet ligger hos individen. Av det anförda anser han därför att personalen ej skall inkluderas i balansräkningen, utan istället är det bättre att beskriva dess värde i ett supplement. Edvinssons resonemang om information i ett supplement kan även skönjas från resultaten vid litteraturstudien, då han bland annat skapat Skandias rapporteringsmodell Navigator. Vidare anser vi att Edvinssons uppfattning om humankapital stämmer överens med vad som anges i RR:s föreställningsram, samt RR 15 beträffande vad som kan klassificeras som en tillgång. Rekommendationen anger att företaget måste ha kontroll över resursen för att kunna redovisa den som en tillgång, vilket vi anser kan stämma överens med Edvinssons påpekande att anställningsavtal utgör ett hyresavtal av kompetens. Genom ett vanligt anställningsavtal har inte företaget tillräcklig kontroll över personalen. Slutligen

¹⁴ Edvinsson har skrivit boken ”Intellektuellt kapital” tillsammans med Malone. Endast Edvinsson har deltagit i undersökningen, varför vi återger resultatet från litteraturstudien som om det är enbart hans uppfattningar.

tillägger han att företaget skall redovisa hur mycket strukturkapital som skapats med hjälp av humankapitalet, det vill säga sådant som är kvar i företaget när personalen gått hem.

RR 15, som anger att utgifter för utbildningsverksamhet skall kostnadsföras direkt, anser Edvinsson inte vara helt korrekt. Istället anser han att utgifter för utbildning skall tas upp som en immateriell tillgång om det är särskiljbart och har bestående värde till exempel i form av ett utbildningspaket som återanvänds. Trots att ett regelverk framtagits, anser Edvinsson att utbildningsutgifter skall behandlas annorlunda. Han har tidigare påpekat, vilket framkommit vid litteraturstudien, att han anser att dagens traditionella redovisningsmodeller misslyckats att uppdatera sig till förändringar i omgivningen. Vi anser att Edvinssons resonemang om redovisning av utbildningsutgifter som en immateriell tillgång kan hänföras till matchningsprincipen; genom att aktivera utbildningsutgifter som företaget har framtida inkomstförväntningar på, finns argument för att en bättre matchning uppnås. Dock kvarstår problemet, som vi tidigare sagt, att företaget inte har tillräcklig kontroll över personalen.

Edvinsson anger att han ser mängder med incitament att redovisa humankapital på balansräkningen. Tidigare har vi redogjort för att han anser att företagets balansräkning inte ger någon indikation på företagets kunskaper, traditioner och filosofi, varför det kan finnas incitament för företag att synliggöra dessa värden. Dock anger han att han ser vissa risker med att redovisa humankapital, då balansräkningen inte är gjord för denna typ av redovisning. Därför förespråkar han istället ett supplement till balansräkningen, där det kan redovisas hur organisationen attraherar, kultiverar och höjer värdet på sina talanger.

Edvinsson anser inte att debatten om humankapital har svalnat idag. Som exempel anför han att FASB just nu arbetar med att ta fram nya redovisningsregler, vilka han anser vara i linje med sina prototyper i Skandia under 90-talet. Vidare tillägger han att den danska regeringen presenterat riktlinjer om detta. Dock påpekar han att det är bara i Sverige som debatten inte är så aktuell, vilken vi har undersökt. Avslutningsvis tror Edvinsson att humankapital kommer att få oerhört mycket större fokus i framtiden, men att utvecklingen inom området ligger utanför Sverige.

Edvinsson anger att han alltid har haft samma uppfattning om hur humankapital och relaterade utgifter skall behandlas, vilket vi anser stämmer överens med litteraturstudien och svaren från enkäten. Denna studie har påvisat att Edvinsson anser att information om humankapitalet skall presenteras utanför balansräkningen i ett supplement, vilket han påpekat upprepade gånger i enkäten. Han har tidigare uttryckt sitt missnöje med gällande redovisningsmodeller, vilket

framkommit i enkäten genom att han anser att utbildningsutgifter skall redovisas som en immateriell tillgång om vissa villkor är uppfyllda.

7.1.5 Stefan Engström

Engström anser att det inte går att ange redovisningens främsta syfte. Vidare påpekar han att redovisningens syfte beror på vem som är årsredovisningens betraktare. Engströms uppfattning kan sägas stämma överens med Hendriksen & van Bredas uppfattning att olika intressegrupper kan ha olika mål med den finansiella rapporteringen.

Engström anser att humankapital skall presenteras som tilläggsupplysningar och annan information i företags årsredovisning. Vidare anser han att RR 15, som anger att utgifter för utbildningsverksamhet skall kostnadsföras direkt, behandlar dessa utgifter på korrekt sätt. Vid litteraturstudien har det framkommit att han anser att en bättre matchning av intäkter och kostnader erhålls om utgifter förknippade med "mjuka värden" aktiveras och skrivs av. Dock framkom även att han ser problem och risker med att aktivera kunskapskapitalet. Ett problem anser han vara att personalen kan sluta, vilket stämmer överens med RR 15:s argument.

Engström anser att det finns motstridiga intressen beträffande hur redovisning av humankapital skall vara utformad. De som vill försköna en balansräkning är intresserade av att tillgångsföra humankapitalet. Är å andra sidan syftet till exempel försiktighet för att skydda borgenärskretsen, efterfrågas inte tillgångsföring. Vidare anser han att försköna balansräkningen kan utgöra ett incitament för företag att redovisa humankapital på balansräkningen. Vi håller med Engström och tillägger att det kan vara svårt att uppnå kravet på reliabel information, eftersom det finns en tendens att personalrelaterade utgifter under- eller överaktiveras beroende på företagets ekonomiska ställning. Underkriteriet neutralitet uppfylls inte, då företaget kan ge vinklade upplysningar genom att nämnda post under- eller överskattas.

Engström anser att det självklart finns risker med att redovisa humankapital på balansräkningen, vilka han tagit upp i en artikel i Balans¹⁵. I artikeln har han redogjort för att betydande risker och problem finns vid aktivering av personalrelaterade utgifter, då företaget inte har fullständig kontroll över personalen. Om det skulle bli möjligt att redovisa humankapital i framtiden, anser han därför att en noggrann beskrivning och riskanalys av humankapitalet och dess framtida värde måste göras.

¹⁵ Nr 3 / 1999. Se avsnitt 6.2.2.2 Stefan Engström.

Engströms uppfattning är att debatten om humankapital har gått i vågor under 90-talet och var ett aktivt debatterat ämne i slutet av 90-talet, men har svalnat något idag. Anledningen till att debatten har avtagit tror han är att det funnits personer i ledningen för många företag som förköpt sig genom förvärv av dotterbolag. De som förköpt sig vill omvandla goodwill till humankapital och därmed få posten mer accepterad. Han anser att dessa personers argument har nog mötts av mer kunniga argument från redovisningsteoretiker, och när argumenten tryter så svalnar debatten.

Engström tror att humankapital kommer att behandlas på samma sätt i framtiden som det görs idag. Däremot tror han att beskrivande text som rör personalen kommer att öka i omfattning. Detta har även framkommit vid litteraturstudien, då han påpekat att han tror att kunskapsföretagen i framtiden kommer att lämna mer omfattande tilläggsinformation om kunskapskapitalet.

Engström anger att han alltid haft samma uppfattning om hur humankapital och relaterade utgifter skall behandlas. Från litteraturstudien går inte denna ståndpunkt direkt att utröna. Där belyser han flertalet fördelar med att aktivera kunskapskapitalet. Dock kan vi indirekt utläsa hans uppfattning, då han påpekar betydande problem och risker med att aktivera kunskapskapitalet. Vidare anger han att han inte tror att det blir aktuellt att redovisa humankapital i framtiden. Av det ovan anförda anser vi, liksom Engström, att han alltid haft samma uppfattning.

7.2 Revisorernas uppfattningar

I nedanstående avsnitt kommer vi att presentera och tolka revisorernas uppfattningar. Vi kommer även att belysa revisorernas synpunkter som framkom vid undersökningen i uppsatsen "Humankapital i balansräkningen? – En fråga besvarad utifrån olika balansuppfattningar" (Lindström *et al.* 1999).

7.2.1 Carl-Eric Bohlin

Bohlin anser att redovisningens främsta syfte är att tillhandahålla information som underlättar beslut för företagets intressenter. Hans uppfattning överensstämmer med ett av Artsbergs nämnda syften, det vill säga investerarens och andra intressenters behov av objektiv information.

Bohlin anser att humankapital inte skall redovisas som en tillgång, utan istället skall företaget informera om humankapitalet. Detta anser han även skall göras för att uppnå mest rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning. Dock är hans uppfattning att kravet på rättvisande bild normalt inte innefattar en beskrivning av

humankapitalet. Vidare anser han att utbildningsutgifter skall kostnadsföras direkt, varför han anser att RR 15 är bra. Bohlins resonemang överensstämmer med gällande lagar, regler och rekommendationer. Liksom RR 15 anser han att utgifter för utbildning i allmänhet inte uppfyller kraven för att redovisas som en immateriell tillgång. Bohlins uppfattning kan även hänföras till försiktighetsprincipen, då det finns risk att företagets resultat överskattas om utbildningsutgifter aktiveras.

Bohlin har uppfattningen att det är uppenbart att det finns motstridiga intressen för hur redovisning av humankapital skall vara utformad. En del föredrar att det redovisas i balansräkningen, vilket han anser vara för snävt. Han påpekar att det är framtiden, inte historien som är viktig. Vi håller med Bohlin att det finns motstridiga intressen, något som alltid kommer att finnas då olika parter har olika syften med redovisningen. Om utgifter aktiveras på balansräkningen får intressenterna historisk information om företagets personal. Denna aktivering ger, som Bohlin påpekat, ingen direkt indikation på personalens framtida värde. Vidare ser han många risker med att redovisa humankapital på balansräkningen. Värderingen är mycket tveksam, och informationen avser det förgångna och inte framtiden. Däremot ser han inga incitament för företagen att redovisa humankapital på balansräkningen. Det kan uppfattas som lite anmärkningsvärt att han inte ser några incitament för företagen. Förmodligen beror detta på att Bohlin utgår ifrån att humankapitalet inte kan redovisas på balansräkningen enligt gällande redovisningsregler och då finns det inga incitament.

Bohlin anser inte att debatten om humankapital har svalnat idag jämfört med på 90-talet. Vidare tror han att informationen om humankapital kommer att bli mer omfattande i framtiden. Vi anser att debatten har svalnat, då vi utgår ifrån redovisning av humankapital. Bohlin anser inte att humankapital kan redovisas, utan skall enbart informeras om. Därför är det tänkbart att han uppfattar debatten om humankapital mer omfattande än vad vi gör, varför han och vi har olika uppfattningar om dess utveckling. Men beträffande debatten om humankapital rent generellt har vi uppfattningen att denna inte avtagit på samma sätt.

Bohlin anger att han alltid haft samma uppfattning om hur humankapital och relaterade utgifter skall behandlas. I den tidigare nämnda uppsatsen (Lindström *et al.* 1999) har Bohlin angett samma resonemang kring humankapital, som vi har erhållit genom vår undersökning. Av det anförda kan vi därför konstatera att han alltid haft samma uppfattning, det vill säga att varken humankapital eller utgifter förknippade med personalen skall redovisas på balansräkningen.

7.2.2 Jan Klippvik¹⁶

Klippvik anser att redovisningens främsta syfte är att tillhandahålla information som underlättar beslut för företagets intressenter. Klippvik har samma uppfattning som Bohlin om redovisningens syfte, varför även hans uppfattning överensstämmer med ett av Artsbergs angivna syften.

Beträffande hur humankapital skall behandlas i redovisningen, anser Klippvik att i noterade bolags årsredovisningar kan företag lämna ytterligare information än vad lagen kräver. Som exempel på information anger han kostnad för kompetensutveckling relaterat till antalet anställda, fördelning av producerande personal jämfört med administrativ personal och förädlingsgrad. Denna information anser han även bör presenteras för att uppnå mest rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning. Han tillägger att någon form av nuvärdesberäkning av framtida inbetalningsöverskott som humankapitalet producerar, kan vara ett annat sätt att presentera värdena. Det finns en hög riskfaktor med detta förslag då kunskapen försvinner när den anställde lämnar företaget, varför Klippvik anser att företag bör ta hänsyn till en hög riskpremie. Hans åsikt om att företag bör ta hänsyn till en riskpremie, ger oss uppfattningen att han anser att kontrollkriteriet inte uppnås med personalen. Vidare får vi uppfattningen att han anser att humankapital inte skall redovisas i balansräkningen, utan företag skall enbart informera om detta. Även hans svar överensstämmer med gällande lagar, regler och rekommendationer. Förslaget kan tolkas som om han anser att värdet på humankapital kan beräknas och presenteras, men inte i balansräkningen.

Klippvik har inte besvarat huruvida han anser att RR 15, som anger att utgifter för utbildningsverksamhet skall kostnadsföras direkt, är bra eller ej. Istället anger han att detta är ett exempel på vad som skulle kunna tas upp som underlag för att redovisa humankapital. Detta anser han är något som IASB bör se över, då RR idag inte är något forum för utveckling av redovisningspraxis. Utvecklingen sker internationellt inom IASB och RR anpassar det sedan till svenska redovisningsförhållanden. Till följd av detta svar får vi uppfattningen att Klippvik anser att dessa utgifter inte redovisas på helt korrekt sätt enligt rekommendationen. Dock har han inte sagt att utbildningsutgifter skall aktiveras, utan att IASB bör se över det. Klippvik är en yrkesverksam revisor som skall se till att rekommendationerna efterlevs, något som kan vara en tänkbar anledning till att han inte anger att dessa utgifter bör aktiveras.

¹⁶ Klippvik har påpekat att svaren i enkäten bygger på hans uppfattningar och inte Ernst & Youngs.

Klippvik anger att det finns motstridiga intressen för hur redovisning av humankapital skall vara utformad. Han anser att det är en internationell fråga, då det finns intressen i hela världen. Vidare anger han att det finns säkert olika kulturella skillnader som leder till att det finns motstridiga intressen. Han tillägger att om det etableras en jämförbar praxis för redovisning av humankapital, kommer tillgången ”humankapital” att redovisas så lågt som möjligt av vissa företag och så högt som möjligt av andra. Således menar Klippvik att det blir ingen skillnad i jämförelse med värdering av andra tillgångar. Hans uppfattning kan enligt oss hänföras till att redovisningen har olika syften i den anglosaxiska och i den kontinentala redovisningstraditionen, varför det kan uppkomma motstridiga intressen då det finns kulturella skillnader. Vi håller med honom om att det finns motstridiga intressen beträffande redovisning av samtliga tillgångar, något som kommer att finnas så länge olika parter har olika syften med redovisningen.

Klippvik ser ett incitament för företag att redovisa humankapital på balansräkningen. Han anser att företagets vilja att åskådliggöra värdet på humankapital i balansräkningen ökar, då de kontinuerligt utbildar och utvecklar sin personal för att stämma överens med företagets övriga strategiska beslut. Risker med att redovisa humankapital på balansräkningen anser Klippvik vara svårigheten att hitta ett sätt som är jämförbart. Vi anser att om det blir tillåtet att redovisa humankapital på balansräkningen, är det av stor vikt att informationen om humankapital är användbar för intressenterna, då det både finns incitament och risker med att redovisa humankapital. För att informationen skall vara användbar måste den vara jämförbar, varför det måste finnas riktlinjer som anger hur företagen bör göra.

Klippvik håller med oss om att debatten om humankapital idag svalnat något. Anledningen till detta tror han vara att börsvärdena nådde orimliga höjder. Ett skäl till de höga värderingarna anser han vara att bolagen ”växte” genom att anställa personal och inte genom att affärerna ökade.

Klippvik tror att humankapital i framtiden kommer att finnas med i balansräkningen, men att det kommer att ta många år innan det uppnås en hög jämförbarhet mellan företag. Under denna period tror han att värdena i företagen kommer att fluktuera. Som tidigare påpekats är det väsentligt att ett auktoritativt organ ger ut riktlinjer för att uppnå hög jämförbarhet. Klippvik påpekade tidigare att denna utveckling bör ske på internationell nivå, vilket vi instämmer i.

Klippvik anger att han inte alltid haft samma uppfattning om hur humankapital och relaterade utgifter skall behandlas. Han anger inte vilken uppfattning han hade tidigare, utan påpekar istället att då det inte funnits några rekommendationer eller etablerad praxis för hur humankapital skall presenteras bör man undvika att själv

hitta på lösningar. Anledningen till att han har ändrat uppfattning är att idag sker stor del av företagets produktion genom olika tjänster och mindre av maskiner. I redovisningen finns praxis på hur maskiner skall redovisas, men inte hur värdet av humankapitalet som producerar tjänsterna skall redovisas. I den tidigare uppsatsen framkom att Klippvik ansåg att humankapitalet enbart hör hemma i internredovisningen (Lindström *et al.* 1999). Vi håller med Klippvik att han till viss del har ändrat uppfattning. Han anger inte att utbildningsutgifter skall aktiveras men anser att IASB bör ta ställning till om dessa utgifter idag behandlas på korrekt sätt. Detta ger oss en viss uppfattning om att han är positiv till en förändring.

7.3 Tolkning av samtliga respondenters svar

I tabell 1 presenteras en sammanställning av respondenternas uppfattningar. I tabellen återges enbart respondenternas två första bokstäver i efternamnet. Vi har valt att redogöra för respondenternas svar på fyra av frågorna. Dessa frågor ligger till grund för en samlad tolkning av respondenternas uppfattningar, vilken presenteras i följande avsnitt.

Frågorna besvaras med ja eller nej beroende på om respondenterna instämmer eller inte med frågan. På en av frågorna har vi ansett att det inte går att utvärdera huruvida två av respondenterna instämmer eller ej, varför vi har besvarat denna fråga med nja.

	Be	Gr	Jo	An	Ed	En	Bo	Kl
Skall humankapital redovisas på balansräkningen?	Ja	IU	Nej	Nej	Nej	Nej	Nej	Nej
Skall utbildningsutgifter kostnadsföras direkt?	Nej	Nej	Nja	Nej	Nej	Ja	Ja	Nja
Ändrat uppfattning?	Nej	Nej	Ja	Ja ¹⁷	Nej	Nej	Nej	Ja
Har debatten om humankapital avtagit?	Ja	Nej	Nej	Ja	Nej	Ja	Nej	Ja
IU = ingen uppgift								

Tabell 1. Sammanställning av respondenternas uppfattningar.

I tabell 1 ovan kan vi konstatera att i de flesta fall är respondenternas uppfattningar tämligen skilda. Dock är respondenterna någorlunda överens om att humankapital inte skall redovisas på balansräkningen som en tillgång. Däremot råder det delade meningar om huruvida utbildningsutgifter skall kostnadsföras direkt eller aktiveras som en immateriell tillgång.

¹⁷ Vi anser dock inte att han ändrat uppfattning i förhållande till litteraturstudien.

Flertalet av respondenterna har inte ändrat uppfattning beträffande hur humankapital och relaterade utgifter skall behandlas i redovisningen. Av dem som har ändrat uppfattning är det ingen som har angivit någon egentlig anledning till varför de har ändrat uppfattning eller vilken uppfattning de hade tidigare. Dock är det ingen av respondenterna som angivit att de ändrat uppfattning på grund av att RR 15 trätt i kraft. Johanson är den enda av respondenterna som kan tänkas ha ändrat uppfattning till följd av RR 15:s ikraftträdande. Han har inte angivit någon anledning till varför han ändrat uppfattning eller vilken uppfattning han hade tidigare. Vi har däremot fått uppfattningen att han tidigare ansåg att utgifter förknippade med personalen skulle aktiveras, men idag anser han att det inte har någon betydelse hur utgifterna redovisas. Därav finns möjligheten att han ändrat uppfattning på grund av att RR 15 trätt ikraft.

Fastän att RR 15 har trätt i kraft och anger att utbildningsutgifter skall kostnadsföras direkt, anser flera av respondenterna att detta är fel. Merparten av debattörerna har uppfattningen att det vore mer korrekt om utbildningsutgifterna aktiverades. Som vi tidigare påpekat är det svårt att uppfylla kriterierna för att aktivera utgifterna som en immateriell tillgång, samt uppfylla kraven på kvalitativ finansiell information. Vi anser dessutom att viss kritik kan riktas mot att en mer korrekt bild uppnås, då flera problem är förknippade med aktivering av utbildningsutgifter. Det kan vara svårt att identifiera under vilka perioder företaget tillgodogör sig ekonomiska fördelar till följd av utbildningsutgifterna, varför det kan vara svårt att matcha utgifterna med intäkterna på ett rättvisande sätt. Då ingen korrekt matchning går att uppnå, blir redovisningen således inte mer rättvisande. Dessutom anser vi att det åskådliggörs inget värde på företagets personal genom att aktivera utbildningsutgifter.

Två av revisorerna har angett att det är korrekt att utbildningsutgifter kostnadsföras direkt, medan den andre inte direkt har tagit ställning till detta¹⁸. Dock har vi indirekt fått uppfattningen att Klippvik är för en förändring beträffande behandlingen av dessa utgifter men har uppfattningen att så länge det finns en rekommendation skall man inte sätta ihop egna regler. Av detta anser vi att det kan skönjas en viss skillnad mellan debattörers och revisorers uppfattningar. Då revisorer är yrkesverksamma och skall se till att rekommendationer efterlevs anser vi att det finns en tendens till att de är mindre benägna att kritisera gällande rekommendationer. Som yrkesverksam revisor tror vi dessutom att de ser fler praktiska problem med att aktivera utbildningsutgifterna än vad debattörerna gör.

¹⁸ Totalt har tre revisorer tillfrågats, då Engström som ingår i gruppen debattörer även är yrkesverksam revisor. Engströms åsikter överensstämmer mer med revisorernas, varför vi fortsättningsvis kategoriserar honom som revisor.

Artsberg anger att sedan mitten av 80-talet har försiktighetsprincipen till viss del fått ge vika för matchningsprincipen. Som tidigare redogjorts för är försiktighetsprincipen dominerande i länder med kontinental redovisningstradition, medan matchningsprincipen dominerar i länder med anglosaxisk redovisningstradition. Sverige tillhör den kontinentala redovisningstraditionen, där försiktighetsprincipen historiskt sett haft en stark ställning. RR har i huvudsak översatt IASB:s IAS 38 vid framtagandet av RR 15. Trots att IASB är anglosaxiskt präglade har försiktighetsprincipen prioriterats före matchningsprincipen vid utformandet av IAS 38. Även RR har gjort denna prioritering, då RR 15 anger att utbildningsutgifter skall kostnadsföras direkt. Trots detta har många av debattörerna en uppfattning som stämmer mer överens med matchningsprincipen än med försiktighetsprincipen. En anledning till att merparten av debattörerna anser att RR 15:s behandling av utbildningsutgifter inte är bra anser vi till viss del vara att de prioriterar matchningsprincipen framför försiktighetsprincipen.

Respondenterna har olika uppfattningar om huruvida debatten om humankapital har avtagit eller ej. Hälften av respondenterna anser att den avtagit, medan den andra hälften anser att den inte avtagit. Vi är av uppfattningen att den avtagit, då vi anser att publicerat material om redovisning av humankapital har minskat sedan år 2000. Dock har några respondenter angivit en del bra argument till att debatten inte har avtagit. Till exempel anser en respondent att debatten avtagit i Sverige, men inte internationellt. Även de respondenter som angivit att debatten avtagit har bidragit med värdefulla synpunkter. Två av respondenterna har påpekat att då företagens börsvärde har minskat drastiskt är skillnaden mellan börsvärdet och det egna kapitalet inte så påtaglig längre. Detta såg även vi som en tänkbar anledning till att debatten om humankapital avtagit, vilket vi poängterat i inledningen.

Respondenterna har olika bakgrund och är verksamma som forskare, ekonomer och revisorer. Denna spridning mellan respondenterna anser vi till viss del kan förklara skillnaden i deras svar beträffande huruvida debatten om humankapital har avtagit eller ej. Till exempel är såväl Gröjer som Johanson verksamma inom den akademiska världen, medan exempelvis Bergstrand och Andersson arbetar som ekonomer hos företag. Inom den akademiska världen pågår ständigt en strävan efter nya upptäckter och förändringar, vilket kan vara en förklaring till varför de anser att debatten inte avtagit. Dessutom finns en risk att vi uppfattar debatten om humankapital snävare än vad flertalet av respondenterna gör, då vi fokuserar på redovisning av humankapital.

Sammanfattningsvis kan det utronas en viss skillnad mellan debattörer och revisorer. Det tenderar att finnas ett större missnöje bland debattörerna än bland revisorerna om hur humankapital och relaterade utgifter behandlas. Som ovan

nämnts är det tänkbart att revisorer är mindre benägna att kritisera gällande regelverk, då de genom sin granskning kontrollerar att gällande rekommendationer efterlevs. Dessutom finns det många problem förknippade med aktivering av utbildningsutgifter, då företag bland annat inte äger sin personal. Detta problem tenderar revisorer att fästa större vikt vid än debattörerna. Slutligen kan vi konstatera att respondenterna inte har ändrat uppfattning beträffande behandling av humankapital och relaterade utgifter på grund av att RR 15 trätt i kraft.

7.4 Sammanfattning

Respondenterna har angivit olika syften med redovisningen. Det finns olika syfte med redovisningen för att olika intressegrupper har olika mål med den finansiella rapporteringen. Några respondenters uppfattningar kan sägas överensstämma med Artsbergs angivna syften med redovisningen. Vidare har merparten av respondenterna ansett att det finns motstridiga intressen beträffande hur redovisning av humankapital skall vara utformad. Detta kan leda till att personalrelaterade utgifter under- eller överaktiveras beroende på företagets ekonomiska ställning, varför kravet på reliabel information kan vara svårt att uppnå om dessa utgifter tillåts att aktiveras på balansräkningen.

Respondenterna är tämligen överens om att humankapital inte skall redovisas som en tillgång på balansräkningen. Däremot har respondenterna olika åsikter om hur utbildningsutgifter skall behandlas i redovisningen. Vissa anser att dessa utgifter skall kostnadsföras direkt, medan andra hävdar att det är mer korrekt att aktivera utgifterna som en immateriell tillgång. De som anser att utbildningsutgifter skall aktiveras har en uppfattning som överensstämmer med matchningsprincipens synsätt, medan de som anser att utgifterna skall kostnadsföras direkt överensstämmer med försiktighetsprincipen. Det finns argument för att en bättre matchning uppnås om utbildningsutgifter, som företaget har framtida inkomstförväntningar på, aktiveras. Dock har inte företaget kontroll över sin personal, då de kan sluta omgående, varför det är många problem förknippade med aktivering av utbildningsutgifter.

Slutligen råder det delade meningar huruvida debatten om humankapital har avtagit eller ej. Hälften av respondenterna anser att den avtagit, medan den andra hälften anser att den inte avtagit.

8 Slutsatser

I detta kapitel redogör vi för de slutsatser som vi har kommit fram till genom denna studie. Avslutningsvis presenterar vi förslag till fortsatta studier.

8.1 Uppfattningar om redovisning av humankapital¹⁹

Vi har med denna studie kunnat påvisa att det finns många olika uppfattningar om hur humankapital och relaterade utgifter skall behandlas. Det är ingen av respondenterna som direkt anser att företagets personal skall genom värdering redovisas på balansräkningen. Däremot är det flera av respondenterna som anser att personalrelaterade utgifter skall aktiveras och redovisas som en immateriell tillgång på balansräkningen. Vi kan skönja olika uppfattningar om vilka utgifter som skall aktiveras, det vill säga om samtliga personalrelaterade utgifter skall aktiveras eller enbart utbildningsutgifter. Det finns även olika uppfattningar beträffande när utgifterna skall aktiveras.

Vi kan konstatera att flertalet av debattörerna är missnöjda med att utbildningsutgifter skall kostnadsföras direkt enligt RR 15. Revisorerna däremot anser att denna redovisning av utbildningsutgifterna är mer korrekt. Dock har vi uppfattat att en revisor är positiv till en förändring i framtiden.

Genom studien har det påvisats att en debattör och en revisor har ändrat uppfattning om hur humankapital skall behandlas, men anledningen till detta har inte framkommit. Resterande debattörer och revisorer har inte ändrat uppfattning om hur humankapital skall behandlas. Således kan vi konstatera att flertalet av respondenterna har idag samma uppfattning om redovisning av humankapital som de hade tidigare.

Flertalet av debattörerna har publicerat material om redovisning av humankapital innan RR 15 trädde i kraft. Stor del av det publicerade materialet behandlar olika modeller, verktyg och nyckeltal för att synliggöra företagens mjuka värden. Flertalet av debattörerna har efterfrågat någon form av förändring beträffande

¹⁹ I avsnittet nedan kategoriseras Engström som revisor.

redovisning av humankapital och relaterade utgifter. Trots detta har auktoritativa organ som IASB och RR inte påverkats av debatten om redovisning av humankapital, då de utformat regler som anger att utbildningsutgifter skall kostnadsföras direkt. Debattörerna har inte heller påverkats av att ett nytt regelverk utformats, som anger att utbildningsutgifter skall kostnadsföras direkt, då flertalet av dem fortfarande anser att dessa utgifter skall redovisas som en immateriell tillgång om vissa kriterier är uppfyllda. Således kan vi konstatera att debattörerna inte har ändrat uppfattning på grund av att RR 15 har trätt ikraft. Vidare har det framkommit att revisorerna inte heller har ändrat uppfattning till följd av att RR 15 trätt i kraft, då de tidigare inte ansåg att dessa utgifter skulle redovisas annorlunda än vad de gör idag.

Det finns olika uppfattningar om risker med och incitament för redovisning av humankapital och relaterade utgifter. Respondenternas uppfattningar skiljer sig åt beträffande vilka risker som finns, samt om det alls finns några risker. Vi anser att denna diskrepans kan härröra från att respondenterna har olika syn på redovisningens syfte, vilket har framkommit i studien. Då det finns olika uppfattningar om redovisningens syfte, leder det till olika uppfattningar om hur olika redovisningsproblem skall lösas.

Det råder skilda åsikter om debatten om humankapital har avtagit eller ej. Till viss del kan skillnaden i uppfattningarna förklaras av att olika personer är olika aktiva i debatten, varför de uppfattar debatten olika. Dessutom är det tänkbart att en del respondenter uppfattar debatten om humankapital i ett vidare perspektiv än enbart om redovisning av humankapital. Vidare finns det ett missnöje med RR 15, varför det är tänkbart att vissa av dem inte uppfattar att debatten avtagit, då de anser att utbildningsutgifter skall redovisas annorlunda än enligt rekommendationen. Utifrån det här anförda kan vi därför inte konstatera om debatten avtagit eller ej, då respondenterna är oeniga i denna fråga. Dock anser vi själva att debatten om redovisning av humankapital har avtagit, då publicerat material som behandlar detta har minskat från år 2000.

Respondenternas åsikter är även skilda om hur humankapital kommer att behandlas i framtiden. Endast en respondent tror att humankapitalet kommer att finnas med i balansräkningen. Så länge inget auktoritativt organ, som IASB och RR, ger ut en rekommendation som anger att utbildningsutgifter eller andra personalrelaterade utgifter skall hanteras annorlunda än idag, kommer ingen förändring att inträffa. Dessutom tror vi inte att humankapital och personalrelaterade utgifter kommer att redovisas i balansräkningen, då företag inte har fullständig kontroll över sin personal. Dock är personalen en betydelsefull resurs för företagen, varför vi tror att företagen även i framtiden kommer att informera om humankapitalet. För att denna information skall vara användbar för

intressenterna, är det av stor vikt att jämförelser kan göras mellan företag. Därför anser vi att en rekommendation bör utformas som anger hur företag skall presentera information om humankapital.

Slutligen kan vi konstatera att det finns många skilda åsikter om detta redovisningsproblem. Studien har påvisat att det finns ett relativt stort missnöje med RR 15, som anger att utbildningsutgifter skall kostnadsföras direkt. Vidare har det framkommit att flertalet av respondenterna har idag samma uppfattning om redovisning av humankapital som de hade tidigare. Dock har en debattör och en revisor ändrat uppfattning, men anledningen har inte framkommit. Avslutningsvis kan vi dessutom konstatera att revisorerna tenderar att vara mer restriktiva i denna redovisningsfråga, än vad debattörerna är.

8.2 Förslag till fortsatta studier

Vi har studerat enbart svenska debattörers uppfattningar om redovisning av humankapital. Vi vill avslutningsvis ge några förslag på fortsatta studier inom ämnet. En intressant undersökning kan vara att studera debatten om redovisning av humankapital på en internationell nivå för att utröna om uppfattningar i denna fråga eventuellt skiljer sig åt mellan olika länder. Det är även tänkbart att genomföra en studie, utifrån företags årsredovisningar, av hur företag faktiskt presenterar information om humankapital. Målsättningen bör då vara att beskriva hur företag presenterar denna frivilliga information, samt utröna om informationen är jämförbar mellan företag.

Källförteckning

Publicerade källor

Andersen Ib (1998). *Den uppenbara verkligheten*. Lund: Studentlitteratur.

Arbetsgruppen Konrad, Sveiby, Karl-Erik (Red) (1989). *Den osynliga balansräkningen*. Stockholm: Affärsvärlden förlag AB.

Artsberg, Kristina (1993). "Värderingar vid val av mätprinciper inom svensk redovisning", *Balans*, nr 2, s 23-28.

Bergstrand, Bert-Olov, Lundgren, Christer & Söderström, Per (1993). *Den dolda skattkistan*. Lund: Studentlitteratur.

Dagermark, Gunnar (2001). "Ett förslag om redovisningen av kostnader för utbildning", *Balans*, nr 1, s 8-9.

Edvinsson, Leif & Malone, Michael S. (1997). *Det intellektuella kapitalet*. Malmö: Liber Ekonomi.

Engström, Stefan (1999). "Värdering av kunskapsföretag – redovisning av upparbetad och förvärvad goodwill", *Balans*, nr 3, s 28-35.

Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim-Paul, Finn (2001). *Att utreda, forska och rapportera*. (7:e upplagan). Malmö: Liber Ekonomi.

Falkman, Pär (2000). "Den nya ekonomin kräver mer komplex redovisning – dags för en ny debatt?", *Balans*, nr 11, s 27-30.

Forrester, David A. R. (1977). *Schmalenbach and after*. Glasgow: Strathclyde Convergencies.

Förord till RR:s rekommendationer. *FARs Samlingsvolym 2001*, s 548. Stockholm: FAR Förlag AB.

Gröjer, Jan-Erik (1993). *Redovisa anställda på balansräkningen!* Stockholm: Labora Press.

Gröjer, Jan-Erik (1997). *Grundläggande redovisningsteori*. (4:e upplagan). Lund: Studentlitteratur.

Gröjer, Jan-Erik (2000). "Stora goodwillvärden kräver ny redovisning", *Dagens Industri*, nr 176, s 3.

Gröjer, Jan-Erik & Johanson, Ulf (1991). *Personalekonomisk redovisning och kalkylering*. Stockholm: Arbetarskyddsnaämnden.

Gröjer, Jan-Erik & Johanson, Ulf (1996). *Personalekonomisk redovisning och kalkylering*. (2:a upplagan). Stockholm: Arbetarskyddsnaämnden.

Hansson, Johan & Andersson, Pähr E. (1999). *Intellektuellt kapital i teori och praktik*. Stockholm: Humatec.

Hendriksen, Eldon S. & Van Breda, Michael F. (1992). *Accounting Theory*. Boston: Irwin.

Johanson, Ulf & Johrén, Anders. (2001). *Personalekonomi idag*. Uppsala: Uppsala Publishing AB.

Kapital, Svensk uppslagsbok (1950), band 15, 2:a omarbetade och utvidgade upplagan.

Kylebäck, Stefan & Landén, Staffan (2001). *Aktuella redovisningsfrågor år 2001*. Stockholm: Ernst & Young AB.

Libert, Barry D (2001). "Human capital or expense", *Chain Store Age*, nr 6, s 68-70.

Lindström, Liselott, Lundahl Kristina & Nilsson Anna (1999). *Humankapital i balansräkningen? En fråga besvarad utifrån olika balansuppfattningar*. Företagsekonomiska institutionen, Lunds Universitet.

Lotsson, Anders (2001). "Svårsmätbara tillgångar finns bakom pannan", *ComputerSweden*, nr 111, s 21.

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

Nilsson, Stellan (1999). *Redovisningens normer och normbildare*. Lund: Studentlitteratur.

Nilsson, Sven-Arne (1995). *A history of Financial Reporting in Sweden*. Institute of Economic Research, Working Paper Series.

Nilsson, Sven-Arne (2000). "Traditionell redovisning håller alltjämt", *Dagens Industri*, nr 185, s 4.

Om årsredovisning i aktiebolag. *FARs Samlingsvolym 2001*, s 882. Stockholm: FAR Förlag AB.

RR (oktober 1995), *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, översättning av IASB:s framework for the preparation and presentation of financial statements*.

RR 15 Immateriella tillgångar. *FARs Samlingsvolym 2001*, s 735-756. Stockholm: FAR Förlag AB.

Schroeder, Richard G, Clark, Myrtle W. & Cathey, Jack M. (2001). *Financial Accounting Theory and Analysis*. (7:e upplagan). New York: John Wiley & Sons, Inc.

Schön, Lennart (2000). *En modern svensk ekonomisk historia*. Stockholm: SNS Förlag.

Smith, Dag (1997). *Redovisningens språk*. Lund: Studentlitteratur.

Smith, Dag (2000). *Redovisningens språk*. (2:a upplagan). Lund: Studentlitteratur.

Sveiby, Karl-Erik (1990). *Kunskapsledning*. Stockholm: Affärsvärlden Förlag.

Sveiby, Karl-Erik (1995). *Kunskapsflödet – organisationens immateriella tillgångar*. Svenska Dagbladets Förlag AB.

Sveiby, Karl-Erik & Risling, Anders (1986). *Kunskapsföretaget – sektlets viktigaste ledarutmaning*. Malmö: Liber Förlag.

Årsredovisningslag (1995:1554)

Opublicerad källa

Nilsson, Sven-Arne (1997). SN 97 141. "Redovisning av humankapital resp. i kunskapsföretag". 19 november 1997.

Elektronisk källa

BFN:s hemsida:

Pågående projekt: Tillämpning av RR:s rekommendationer och uttalanden.

<http://www.bfn.se/bfn/aktuellt.asp>. Tillgänglig 2002-04-19.

Respondenter

Andersson, Pähr E, 15 maj 2002.

Bergstrand, Bert-Olov, 3 maj 2002.

Bohlin, Carl-Eric, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, 14 maj 2002.

Edvinsson, Leif, 3 maj 2002.

Engström, Stefan, 3 maj 2002.

Gröjer, Jan-Erik, 3 maj 2002.

Johanson, Ulf, 16 maj 2002.

Klippvik, Jan, Ernst & Young, 6 maj 2002.

Förfrågan

Bilaga 1

Magisteruppsats – Debatten om humankapital

Vi är två ekonomistuderande som skriver magisteruppsats i redovisning vid Ekonomihögskolan, Lunds Universitet. Under våren 1999 skrevs magisteruppsatsen "Humankapital i balansräkningen? – En fråga besvarad utifrån olika balansuppfattningar", där Ni medverkade med Era synpunkter. Vi gör en uppföljning av denna uppsats, där syftet med vår uppsats är att studera debatten om humankapital.

Redovisningsrådets rekommendation RR 15 om immateriella tillgångar trädde i kraft den 1 januari 2002, varför det är intressant att utröna om uppfattningar om humankapital har förändrats sedan ikraftträdandet. Vi vänder oss därför till Er, för att erhålla Era åsikter om ämnet. Era synpunkter är värdefulla för uppsatsens syfte, varför det är av stor vikt för oss att Ni deltar i undersökningen.

Vi hoppas att Ni finner vårt ämne intressant och accepterar att delta. Ni kommer att erhålla ett frågeformulär via mail i slutet av vecka 18, vilket vi hoppas Ni då besvarar och returnerar.

Vid frågor kontakta gärna oss eller vår handledare Sven-Arne Nilsson, 040-669 61 56.

Med vänliga hälsningar

Annika Klaesson
046 – 13 77 05
070 – 594 87 14
annikaklaesson@hotmail.com

Karoline Augustsson
0430 – 146 04
073 – 634 64 77
karroaug@hotmail.com

Följebrev

Bilaga 2

Magisteruppsats - Debatten om humankapital

Vi översänder härmed frågeformulär, enligt information med e-post i vecka 17.

Som vi nämnde då är syftet med uppsatsen att studera debatten om humankapital. Vi vänder oss till Er för att erhålla Era åsikter om ämnet, vilka är värdefulla för uppsatsens syfte.

Frågeformuläret bifogar vi här. Vi ber Er att besvara frågorna och returnera svaren till e-postadressen: karroaug@hotmail.com. Vi hoppas Ni kan göra det så fort som möjligt, dock senast fredagen den 10 maj. Vidare hoppas vi få kontakta Er, för eventuella förtydliganden av svaren.

När vi redogör för svaren i uppsatsen skulle vi vilja använda Ert namn. Om Ni önskar vara anonym, vänligen ange det när Ni returnerar svaren.

Vid frågor kontakta gärna oss (se nedan), eller vår handledare Sven-Arne Nilsson, 040-669 61 56.

Slutligen vill vi rikta ett stort TACK för Ert deltagande i vår undersökning.

Med vänliga hälsningar

Annika Klaesson
046 – 13 77 05
070 – 594 87 14
annikaklaesson@hotmail.com

Karoline Augustsson
0430 – 146 04
073 – 634 64 77
karroaug@hotmail.com

Enkät

Bilaga 3

Debatten om humankapital

– Hur skall humankapital behandlas i redovisningen?

Redovisningsrådets rekommendation RR 15 om immateriella tillgångar är i första hand tillämplig på börsnoterade bolag. Frågorna nedan utgår därför ifrån börsnoterade bolags behandling av humankapital. Med humankapital menar vi personalens kunskap, erfarenhet och förmåga.

1. Vilket av följande alternativ anser Ni vara redovisningens **främsta** syfte?
(Vänligen ange endast ett alternativ)

- Att tillhandahålla information som underlättar beslut för företagets intressenter.
- Att visa företagets värde.
- Att visa ett eget kapital per aktie som inte avviker mycket från börskursen på aktien.
- Att visa ett så rättvisande resultat som möjligt för företaget.
- Annat syfte, nämligen:

2. Hur anser Ni att humankapital skall behandlas i redovisningen?

3. A) Har Ni alltid haft samma uppfattning, om hur humankapital och relaterade utgifter skall behandlas?

- Ja Nej

Om nej, vänligen besvara frågorna B och C, annars fortsätt till fråga 4.

B) Vilken uppfattning hade Ni tidigare om hur humankapital och relaterade utgifter skulle behandlas?

C) Vad är anledningen till att Ni har ändrat uppfattning om hur humankapital och relaterade utgifter skall behandlas?

4. ”Utgifter för utbildningsverksamhet” skall enligt Redovisningsrådets rekommendation 15, om immateriella tillgångar, kostnadsföras direkt. Vad anser Ni om detta?

5. Vi har fått uppfattningen att ”mjuka värden”, framförallt humankapital, var ett aktivt debatterat ämne under 90-talet, men idag verkar debatten ha svalnat något.

A) Delar Ni denna uppfattning?

() Ja () Nej

Om ja, vänligen besvara fråga B, annars fortsätt till fråga 6.

B) Vad anser Ni är anledningen till att debatten avtagit?

6. I Årsredovisningslagen anges att balansräkning, resultaträkning och noter skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Hur anser Ni att humankapital skall behandlas för att uppnå mest rättvisande bild av företagens ekonomiska ställning?
7. Anser Ni att det finns motstridiga intressen rörande hur redovisning av humankapital skall vara utformad? Vänligen utveckla svaret.
8. Kan Ni se några incitament för företagen att redovisa humankapital på balansräkningen? Vänligen utveckla svaret.
9. Kan Ni se några risker med att redovisa humankapital på balansräkningen? Vänligen utveckla svaret.
10. Hur tror Ni att humankapital kommer att behandlas i framtiden?
11. Har Ni något övrigt att tillägga om redovisning av humankapital?

TACK för Er medverkan!