

IAS 38 OCH IAS 36 FÖR EN RÄTTVISANDE BILD - DRÖM ELLER VERKLIGHET?

Magisteruppsats i Företagsekonomi

Lina Jonsson
Hanna Rönnängsgård

VT 2008:MF16



HÖGSKOLAN I BORÅS
INSTITUTIONEN FÖR DATA- OCH AFFÄRSVETENSKAP

Svensk titel: IAS 38 och IAS 36 för en rättvisande bild – dröm eller verklighet?

Engelsk titel: IAS 38 and IAS 36 for a true and fair view – dream or reality?

Författare: Lina Jonsson & Hanna Rönnängsgård

Färdigställd (år): 2008

Handledare: Arne Söderbom

Language: Swedish

Abstract:

The importance of reporting intangible assets have lately increased. The main reason for this is because the Anglo-Saxon view that demands a true and fair view of financial reports has become more widely spread. Intangible assets can be classified into different categories, one of them is intellectual property which consists of trademarks, patents and copyrights. In the year of 2005 group companies in Sweden had to follow international accounting standards. The standards which regulate the financial reporting of intellectual property are IAS 38 Intangible Assets and IAS 36 Impairment of Assets.

The purpose of this thesis is to analyze accounting standards to disclose if reporting of intellectual properties gives a true and fair view when IAS 38 and IAS 36 are applied. To fulfill the purpose of the paper one main question and three other questions have been created. The main question is: How are standards for reporting intellectual properties related to a true and fair view perceived? The other questions are: How do companies report their intellectual properties? How is the term true and fair view defined and interpreted?

We have a hermeneutic approach and a qualitative method have been chosen for this study. Our empirical study includes interviews with accounting experts and persons who works with group companies financial reports. The result of the empirical study has been compared with the theoretical frame of reference and has been analyzed with consideration of the problems of the paper.

From the analyze we have drawn the following conclusions. Group companies does not specify their intellectual properties in the balance sheet, they only do so in the balance sheet's notes. The information in the notes are faulty. The term true and fair view has a vague definition and is interpreted subjectively. The definition is to give a view that is as correct as possible. Further more a conclusion has been drawn about the standards, they are considered to be difficult but good. Finally we can state that the standards give a true and fair view of intellectual properties.

Keywords: Intellectual property, true and fair view, IAS 38, IAS 36

Sammanfattning

Betydelsen för redovisning av immateriella tillgångar har på senare tid kommit att öka. Det beror mycket på att det anglosaxiska synsättet, som kräver att finansiella rapporter skall ge en rättvisande bild, har blivit allt mer utbrett. Immateriella tillgångar kan klassificeras i olika grupper, en av dem är intellektuella tillgångar som innefattar varumärken, patent och upphovsrätter. År 2005 infördes IAS-förordningen i Sverige. Det innebar att alla koncerner skulle tillämpa IFRS/IAS i sin redovisning. De standarder som berör redovisning av intellektuella tillgångar är IAS 38 Immateriella tillgångar och IAS 36 Nedskrivningar.

Uppsatsens syfte är att analysera redovisningsstandarder för att visa om redovisning av intellektuella tillgångar ger en rättvisande bild då IAS 38 och IAS 36 tillämpas. För att uppfylla uppsatsens syfte har en huvudfråga och två delfrågor formulerats. Huvudfrågan lyder: Hur uppfattas standarder för redovisning av intellektuella tillgångar kopplade till en rättvisande bild? Delfrågorna har formulerats enligt följande: Hur redovisar företag sina intellektuella tillgångar? Hur definieras och tolkas begreppet rättvisande bild?

Vi har ett hermeneutiskt förhållningssätt och har valt en kvalitativ metod. En empirisk undersökning har genomförts genom att intervjua redovisningsspecialister samt även personer som arbetar med koncernredovisning. Resultatet av den empiriska undersökningen har sammankopplats med uppsatsens teoretiska referensram och analyserats utifrån formulerade forskningsfrågor.

Efter genomförd analys har vi dragit följande slutsatser. Företag specificerar inte sina intellektuella tillgångar i balansräkningen, utan endast i tillhörande noter. Redovisningen i noterna är för övrigt bristfällig. Begreppet rättvisande bild har en vag definition och tolkas subjektivt. Respondenternas definition av begreppet är att ge en så korrekt bild av verksamheten som möjligt. Vidare har en slutsats dragits om standarderna, de anses vara svåra men bra. Slutligen kan vi konstatera att standarderna ger en rättvisande bild av intellektuella tillgångar.

Nyckelord: Intellektuella tillgångar, rättvisande bild, IAS 38, IAS 36

Innehållsförteckning

1 INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND	1
1.2 PROBLEMDISKUSSION	2
1.3 FORMULERING AV FORSKNINGSFRÅGOR	3
1.3.1 Tes	3
1.3.2 Huvudfråga	3
1.3.3 Delfrågor	3
1.4 SYFTE.....	3
1.5 AVGRÄNSNINGAR	4
1.6 DISPOSITION	4
2 TEORETISK REFERENSRAM	5
2.1 REDOVISNING.....	6
2.2 IMMATERIELLA TILLGÅNGAR.....	6
2.3 INTELLEKTUELLA TILLGÅNGAR	8
2.4 RÄTTVISANDE BILD.....	10
2.4.1 Vad säger årsredovisningslagen?.....	12
2.4.2 Vad säger IASB:s föreställningsram?	12
2.5 INTERNATIONELLA STANDARDER.....	13
2.5.1 IAS 38 Immateriella tillgångar.....	14
2.5.2 IAS 36 Nedskrivningar.....	16
3 METODDISKUSSION	19
3.1 VETENSKAPLIGT FÖRHÅLLNINGSSÄTT	19
3.1.1 Positivism och hermeneutik	19
3.2 VETENSKAPLIGA UNDERSÖKNINGSMETODER	20
3.2.1 Kvalitativ och kvantitativ metod	20
3.3 VETENSKAPLIGA ANSATSER.....	20
3.3.1 Deduktion, induktion, abduktion.....	21
3.4 GILTIGHETSANSPRÅK	21
3.4.1 Validitet och reliabilitet.....	21
3.5 URVAL.....	22
3.6 DATAINSAMLING OCH KÄLLKRITIK	23
4 EMPIRISK UNDERSÖKNING	24
4.1 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	24
4.2 ÖHRLINGS PRICEWATERHOUSECOOPERS	24
4.2.1 Intervju med Jan Hanner	25
4.3 ERNST & YOUNG.....	27
4.3.1 Intervju med Pär Falkman.....	28
4.4 CLOETTA FAZER	30
4.4.1 Årsredovisning 2007.....	30
4.4.2 Intervju med Matti Ahlblad.....	31
4.5 FAGERHULT	32
4.5.1 Årsredovisning 2007.....	33
4.5.2 Intervju med Johan Wetterlund	33
4.6 KAPPAHL	35
4.6.1 Årsredovisning 2007.....	35
4.6.2 Intervju med Håkan Westin	35
4.7 LINDAB.....	37
4.7.1 Årsredovisning 2007.....	37
4.7.2 Intervju med Annette Colin.....	38

5 ANALYS	40
5.1 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	40
5.2 INTELLEKTUELLA TILLGÅNGAR	41
5.3 RÄTTVISANDE BILD	42
5.4 STANDARDER	43
5.5 HUR RÄTTVISANDE ÄR STANDARDERNA?	45
6 SLUTSATSER.....	47
6.1 TES OCH FORSKNINGSFRÅGOR	47
6.2 SVAR PÅ FORSKNINGSFRÅGOR	47
6.3 UPPSATSENS BIDRAG	49
6.4 FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING	50
KÄLLFÖRTECKNING	51
Bilaga 1: Intervjufrågor – Redovisningsspecialister	
Bilaga 2: Intervjufrågor – Företag	

Figurförteckning

2.1 Sambandet mellan väsentliga begrepp	5
2.2 Tillgångar	7
5.1 Analysmodell	40

Förkortningslista

BFL	Bokföringslagen
IAS	International Accounting Standards
IAS 1	International Accounting Standards 1 Utformning av finansiella rapporter
IAS 36	International Accounting Standards 36 Nedskrivningar
IAS 38	International Accounting Standards 38 Immateriella tillgångar
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
PRV	Patent och registreringsverket
RR	Redovisningsrådet (numera Rådet för finansiell rapportering)
URA	Uttalande från Redovisningsrådets Akutgrupp
ÅRL	Årsredovisningslagen

1 Inledning

Uppsatsens första kapitel inleds med en bakgrundsbeskrivning till uppsatsens ämne. Därefter följer en diskussion kring problem som finns rörande immateriella tillgångar och begreppet rättvisande bild. Problemdiskussionen mynnar ut i fyra forskningsfrågor som utgör grund för kommande kapitel. Genom att forskningsfrågorna besvaras kommer även uppsatsens syfte, som anges i kapitlet, att uppnås. Även en redogörelse för de avgränsningar som görs återfinns i kapitlet.

1.1 Bakgrund

I bokföringslagen (1999:1078) och i årsredovisningslagen (1995:1554) återfinns de grundläggande bestämmelserna för redovisning. Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, den så kallade IAS-förordningen, antogs år 2002. Det innebär att noterade företag i Europa från och med år 2005 har varit tvungna att tillämpa IAS i sina koncernredovisningar (FAR SRS Info nr 7 2005).

Allteftersom vårt samhälle har blivit mer tjänst- och kunskapsinriktat har betydelsen av olika varianter av immateriella tillgångar för företags ekonomiska situation kommit att öka. I och med det här finns ett större fokus på redovisning av immateriella tillgångar än vad som tidigare funnits. Detta större fokus har även ett samband med en ökad utbredning av det anglosaxiska synsättet och dess begäran av att finansiella rapporter skall ge en rättvisande bild (Smith 2006, s. 200). Det fjärde bolagsdirektivet säger att företags tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat skall redovisas på ett sätt som ger en rättvisande bild av verksamheten (Artsberg 2005, s 156). Enligt Lagerström (1996) är rättvisande bild ett begrepp som vid en första anblick kan sägas vara en objektivt verklig avbildning av något. Begreppet kan anses tillföra företaget värde (Lagerström 1996).

Den IAS standard som behandlar redovisning och värdering av immateriella tillgångar är IAS 38 Immateriella tillgångar. Här beskrivs betydelsen av immateriella tillgångar och de krav som måste vara uppfyllda för att en immateriell tillgång skall få aktiveras, det vill säga tas upp i balansräkningen. Även IAS 36 Nedskrivningar berör tillgångarna då standarden behandlar regler gällande nedskrivning (Smith 2006, s. 157, 177).

Definitionen av en immateriell tillgång är enligt Samlingsvolymen del 1 (2008, s. 1150) följande:

”En immateriell tillgång är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk substans som används för produktion eller tillhandahållande av varor eller tjänster samt för uthyrning till andra eller för administrativa ändamål.”

För att något skall klassas som en immateriell tillgång måste utgiften för den dels uppfylla definitionen för en tillgång och dels måste den vara avskiljbar samt uppstått genom kontrakt eller andra legala rättigheter (Smith 2006, s. 200). Aktivering av sådana tillgångar får ske då de så kallade erkännandekriterierna uppfylls. Kriterierna är att det måste vara sannolikt att de

ekonomiska fördelar som tillgången förväntas ge upphov till tillfaller företaget samt att värdet på tillgången kan fastställas på ett tillförlitligt sätt (Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter 2007).

Immateriella tillgångar kan delas in i olika kategorier och en av dem är intellektuella tillgångar. Kategorin innefattar varumärken, patent och upphovsrätt. Ägaren till dessa tillgångar är skyddade av lagen vilket innebär att ingen kan utnyttja tillgången utan tillstånd. Denna kategori är på så sätt unik (Smith & Parr 2000, s 15-16, 27). Patent och varumärkens betydelse har på senare tid kommit att öka, särskilt när det handlar om företags förmåga att konkurrera (Notering 2005). Även Levin och Wessman (1997) menar att varumärken har en stor roll i dagens samhälle. Tack vare den utveckling som skett vad gäller kommunikationsvägar har varumärkets betydelse kommit att öka, men även på grund av att det finns många konkurrerande produkter. Levin och Wessman menar att varumärket är ett instrument som både är viktigt och användbart för företaget (Levin & Wessman 1997, s. 23-24).

1.2 Problemdiskussion

Artsberg (2005) menar att det principiellt inte skall vara någon skillnad mellan materiella och immateriella tillgångar utan att de bör bedömas och behandlas på samma sätt. Alltså skall resursen aktiveras i balansräkningen då den uppfyller tillgångsdefinitionen och erkännandekriterierna. Vidare skriver Artsberg att förespråkare för aktivering av immateriella resurser menar på att det finns modeller som är tillförlitliga och som kan uppskatta sambandet med den investering som görs och den framtida avkastningen. Kritikerna menar dock att beräkningarna är subjektiva då beräkningarna utförs av företagsledningen. Det leder till att jämförbarheten företag emellan blir bristfällig (Artsberg 2005, s. 234).

Immateriella tillgångar överrensstämmer inte särskilt väl med den traditionella definitionen av en tillgång menar Smith och Parr (2000). Därför har det länge varit problematiskt att veta hur redovisningen av immateriella tillgångar skall gå till. Det gäller då även redovisningen av intellektuella tillgångar, det vill säga varumärken, patent samt upphovsrätter. Problematiken blir särskilt tydlig då immateriella tillgångar och därmed intellektuella tillgångar är internt upparbetade (Smith & Parr 2000, s. 113). Frågan är om den här problematiken har någon inverkan på företagets förmåga att förmedla en rättvisande bild.

Även Treffner och Gajland (2000) har funderat på problematiken med immateriella tillgångar genom att ställa frågan hur rättvisande företags redovisning är jämfört med själva verksamheten. Ett överflöd av kapital har medfört att investeringar görs i sådana företag där ägaren kan erhålla högsta möjliga värde. Detta värde genereras allt mer och mer genom immateriella tillgångar, i egenskap av exempelvis varumärken och patent. Enligt Treffner och Gajland kan inte ett företag förmedla sitt värde till dess intressenter på ett sätt som är rättvist. En anledning till varför de anser det är för att försiktighetsprincipen endast tillåter aktivering av förvärvade varumärken och således hindras företag från att balansföra värdet av varumärken som internt har upparbetats (Treffner & Gajland 2000). Men vad är då rättvisande bild? Enligt Ekholm och Troberg (1996) är rättvisande bild är ett begrepp som tolkas och tillämpas på många olika sätt, både EU-länder emellan och inom det enskilda landets gränser. Trots att ingen klar definition av rättvisande bild finns tillämpas det ändå på kapitalmarknader och av en del redovisningsmyndigheter. Ekholm och Troberg (1996) menar att begreppet har försökt att nedvärderas av redovisare och revisorer. Det anses vara fel och nedvärderingen

tyder på en otillräcklig förståelse för hur en marknadsekonomi fungerar samt även hur olika kapitalmarknader fungerar. De menar vidare att situationen, där redovisningsmyndigheter inte har givit rättvisande bild en definition, inte är tillfredsställande. Eftersom en definition saknas har praktiserande redovisare fått ta saken i egna händer och själva gjort en tolkning av begreppet (Ekholm & Troberg 1996).

Företags finansiella rapportering skall ge en rättvisande bild av verksamheten. Ekberg och Troberg konstaterade år 1996 att begreppet rättvisande bild saknade en tydlig definition, är det fortfarande så idag? Vad en rättvisande bild egentligen innebär känns något diffust. Vi frågar oss varför begreppet inte har berörts mer ingående av normgivare och om det påverkar företags redovisning vad gäller kravet på att ge en rättvisande bild. Då företag tillämpar gällande standarder är presumptionen att det ger en rättvisande bild av verksamheten, stämmer det? Om så inte är fallet torde det bero på standardernas innehåll och utformning eller bristande tillämpning av dem.

1.3 Formulering av forskningsfrågor

Av ovanstående problemdiskussion har följande tes och forskningsfrågor formulerats.

1.3.1 Tes

Vi har formulerat en tes som i denna studie kommer att prövas. Tesen lyder:

- Redovisningsstandarder ger en rättvisande redovisning av intellektuella tillgångar.

1.3.2 Huvudfråga

- Hur uppfattas standarder för redovisning av intellektuella tillgångar kopplade till en rättvisande bild?

1.3.3 Delfrågor

- Hur redovisar företag sina intellektuella tillgångar?
- Hur definieras och tolkas begreppet rättvisande bild?

1.4 Syfte

Vi skall analysera hur redovisningsstandarderna IAS 38 och IAS 36 för att svara på om tillämpning av dem ger en rättvisande bild av företags intellektuella tillgångar. Vidare avser vi att ta reda på hur standarderna uppfattas. Syftet är även undersöka hur företag redovisar sina intellektuella tillgångar samt hur begreppet rättvisande bild definieras.

1.5 Avgränsningar

Studien kommer att avgränsas till intellektuella tillgångar som är en del av de immateriella tillgångarna. Enbart undersökningar av noterade koncerners redovisning kommer att ske och således kommer gällande standarder för dessa företag att behandlas, det vill säga IAS 38 Immateriella tillgångar och IAS 36 Nedskrivning. Vidare kommer vi endast att se till företags balansräkning med tillhörande noter vad gäller år 2007.

1.6 Disposition

Kapitel 2 Teoretisk referensram - I kapitlet kan läsas allmänt om tillgångar, immateriella tillgångar samt intellektuella tillgångar. Vidare kan ett avsnitt om begreppet rättvisande bild läsas. Kapitlet innehåller även en beskrivning av normgivande organ och de internationella redovisningsstandarderna IAS 38 och IAS 36.

Kapitel 3 Metoddiskussion - Kapitlet innehåller redogörelser för de metodval som gjorts. Här återfinns avsnitt om vetenskapligt förhållningssätt, vetenskapliga undersökningsmetoder och ansatser, giltighetsanspråk, urval samt källkritik.

Kapitel 4 Empirisk undersökning - Kapitlet innehåller sammanställningar av genomförda intervjuer. Här kan läsas sex stycken intervjuer med redovisningsspecialister och personer som arbetar med koncernredovisning.

Kapitel 5 Analys - Uppsatsen analys består av kopplingar och jämförelser gjorda mellan den teoretiska referensramen och den empiriska undersökningen.

Kapitel 6 Slutsatser – I kapitlet besvaras de formulerade forskningsfrågorna. Svaren till respektive fråga redogörs var för sig. Här ges även förslag till fortsatt forskning.

2 Teoretisk referensram

Detta kapitel omfattar sådan information som utgör en viktig grund för uppsatsens forskningsfrågor och syfte. Genom att läsaren tagit del av den teoretiska referensramen skall denne erhålla en djupare förståelse kring uppsatsens ämne. Uppsatsen problemformulering innefattar tre delar vilka är intellektuella tillgångar, rättvisande bild och standarder. Kapitlet innehåller således en grundlig beskrivning av olika slags tillgångar som kan förekomma, ett avsnitt om begreppet rättvisande bild samt en ingående redogörelse för IAS 38 Immateriella tillgångar och IAS 36 Nedskrivningar.

Figur 2.1 *Sambandet mellan väsentliga begrepp* nedan illustrerar relationen mellan uppsatsens huvudsakliga begrepp. Många företag har intellektuella tillgångar, det vill säga varumärken, patent och upphovsrätter. Hur intellektuella tillgångar redovisas regleras i standarder. En tillämpning av standarderna skall innebära att en rättvisande bild ges av de intellektuella tillgångarna.



Figur 2.1 *Sambandet mellan väsentliga begrepp* (Egen konstruktion)

De två första avsnitten i kapitlet, redovisning och immateriella tillgångar, har vi valt att ha med eftersom de skall verka som en grund för kommande avsnitt i kapitlet. Tillgångar är en underrubrik till avsnittet redovisning och anses vara av betydelse då läsaren får en generell förståelse för vad ett företags tillgångar är. En sådan förståelse är erforderlig för att kunna ta till sig kommande avsnitt om immateriella tillgångar. Intellektuella tillgångar är en viss typ av immateriella tillgångar och återfinns som en underrubrik till immateriella tillgångar. Uppsatsens avgränsning är till intellektuella tillgångar vilket innebär att de utgör en viktig del av den teoretiska referensramen.

Nästkommande avsnitt rättvisande bild är ett begrepp som kommer att genomsyra samtliga av uppsatsen kapitel. Vi har valt att ge en bakgrundsbeskrivning till begreppet för att läsaren skall få en förståelse för dess ursprung. Avsnittet innehåller även hur begreppet behandlas i årsredovisningslagen och IASB:s föreställningsram, texterna anses vara viktiga för att dels visa vad svensk lag säger men även för att belysa det utifrån ett internationellt perspektiv. I kapitlet har vi valt att beskriva två internationella standarder, IAS 38 Immateriella tillgångar samt IAS 36 Nedskrivningar. Vår studie inriktar sig på koncernredovisning där dessa internationella standarder skall tillämpas. Den information som tagits upp i avsnitten skall ge en övergripande förståelse för standarderna vilket kommer att vara en hjälp för läsaren.

2.1 Redovisning

Externredovisning har som syfte att tillgodose olika användare med information om företags ekonomi. Redovisningen riktar sig främst till användare som befinner sig på utsidan av företaget. De användare som kan ha ett intresse av ett företags finansiella ställning är ägare, långivare, leverantörer, kunder, konkurrenter, anställda samt stat och kommun. Inom externredovisning talas det om redovisningens subjekt och objekt. Ett subjekt kan sägas vara ett företags ägare och de objekt som då är föremål för värdering är särskilda resurser och förpliktelser. Dessa resurser benämns som tillgångar och förpliktelserna som skulder (Smith 2006, s. 17, 39).

En förutsättning för att något inom redovisning skall klassas som en tillgång är att det förväntas ge ekonomiska fördelar i framtiden. Utöver det skall tillgången ha förvärvat genom en affärshändelse och tillgången värderas oftast till sitt anskaffningsvärde. Beroende på vad företaget har för avsikt gällande tillgången delas den vanligen in i en av två olika kategorier, omsättningstillgångar och anläggningstillgångar. Ytterligare en indelning finns, en tillgång kan rubriceras som antingen en finansiell-, materiell- eller immateriell tillgång (Nationalencyklopedin 2008).

2.2 Immateriella tillgångar

En immateriell tillgång har ingen fysisk substans och är med andra ord något som inte går att ta på. Sådana här tillgångar är identifierbara samt även icke-monetära (Samlingsvolymen 2008 del 1, s. 1150). Enligt Thomasson et al (2004) skall företaget ha haft en utgift för en tillgång för att den skall få aktiveras i balansräkningen (Thomasson et al 2004, s. 242).

Enligt ÅRL skall ett företags immateriella tillgångar redovisas under olika poster. Företaget skall ge en rättvisande bild av sin verksamhet, och om en sammanslagning av poster krävs för att rättvisande bild skall kunna ges är det tillåtet att göra det. ÅRL:s uppdelning av de immateriella tillgångarna framgår nedan (Thomasson et al 2004, s. 242).

- *Balanserade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten.* Exempel på vad som innefattas under liknade arbeten är utgifter för marknadsundersökningar. Det är viktigt att utgifterna är betydelsefulla för företagets närmsta framtid.
- *Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknade rättigheter.* Innehav av sådana här immateriella tillgångar ger näringsidkare skydd eller tillstånd vilket ofta endast är giltigt under en viss tid. Ett skydd kan exempelvis innebära rättigheten till en

innovation i form av patent och ett tillstånd kan innebära att ett företag har rätt att ägna sig åt viss verksamhet.

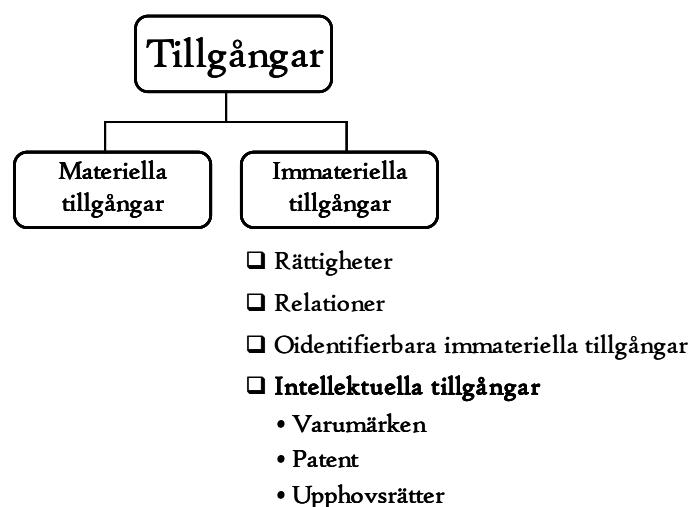
- *Hyresrätter och liknade rättigheter.* Sådana här immateriella tillgångar innebär att företaget inte äger dessa men lagt ner utgifter för att dels erhålla rättigheten och dels för att behålla den. Den här typen av tillgång har en koppling till en fast egendom, vilket inte de tidigare nämnda har.
- *Goodwill.* Då ett företag förvärvar ett annat kan goodwill komma att uppstå. Den skillnaden som uppstår mellan köpeskillingen och värdet kallas då för goodwill.
- *Förskott avseende immateriella tillgångar* (Thomasson et al 2004, s. 242).

Smith (2006) tar upp dels vad tillgångar i allmänhet innebär och dels hur immateriella tillgångar skiljer sig ifrån andra tillgångar. För att något skall anses vara en tillgång måste tre kriterier uppfyllas, kriterierna lyder enligt följande:

1. Resursen förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden
2. Resursen skall kontrolleras av företaget
3. Resursen skall ha uppkommit som en följd av inträffade händelser

Skillnaden mellan immateriella och materiella tillgångar är att immateriella tillgångar uppkommer vid anskaffning eller produktion av tjänster som företaget räknar med skall inbringa nytta, och det under en längre period. Smith tar upp några exempel på vad som kan vara immateriella tillgångar. Immateriella tillgångar kan vara utgifter som företag lägger ner på konsulttjänster vilka förväntas leda till en bättre organisation, det kan även vara utgifter för forskning och utveckling som sannolikt kommer att leda till förbättring av produkter eller processer (Smith 2006, s. 200).

Smith och Parr (2000) definierar immateriella tillgångar som tillgångar som existerar utöver företags monetära och materiella tillgångar. Immateriella tillgångar hjälper företag att fungera och är ofta de primära skälen till företags intjänade intäkter. Värdet på tillgångarna är beroende av förekomsten av intäkter eller förväntningar på dem. Immateriella tillgångar kan delas upp i olika grupper; rättigheter, relationer, oidentifierbara immateriella tillgångar samt intellektuella tillgångar, se figur 2.2 *Tillgångar* (Smith & Parr 2000, s. 15-16).



Figur 2.2 *Tillgångar* (Egen konstruktion)

Rättigheter skaffar företag genom att upprätta avtal med andra företag, enskilda eller statliga organ. Varje företag måste åtminstone ha en rättighet, nämligen rättigheten att få driva sin verksamhet som införskaffas genom licens eller någon form av registrering. När det handlar om större företag har de ofta inte enbart en rättighet utan ett större antal av dem. Den här typen av rättigheter existerar endast då det finns ett skrivet kontrakt mellan parterna (Smith & Parr 2000, s. 15-16).

Företag kan etablera *relationer* med utomstående företag och enskilda. Till skillnad från rättigheter är relationer inte kontraktbundna, men anses ändå vara väldigt viktiga för företag. Den mest uppenbara formen av relationer är den relation företaget har med de anställda. När det gäller att finna, anställa och utbilda personal rör det sig om stora utgifter för företag och det kan bli mycket kostsamt. Ju mer specialiserad arbetskraften är desto dyrare är det för företag att sätta ihop sin personalstyrka, men specialiserad personal har ett högt potentiellt värde för företaget. Företag kan även skapa relationer med sina kunder och leverantörer, men det är inte något som alla företag gör (Smith & Parr 2000, s. 19, 23).

Skillnaden mellan värdet på ett företag och värdet på företagets definierbara immateriella tillgångar utgörs av *oidentifierbara immateriella tillgångar*. Det resterande värdet kan kallas för goodwill (Smith & Parr 2000, s. 25-26).

2.3 Intellectuella tillgångar

Ett företags intellektuella tillgångar utgörs av varumärken, patent och upphovsrätter som framgår av figur 2.2 *Tillgångar*. Sådana tillgångar är unika i och med att de är skyddade genom lag, vilket innebär att ingen obehörig kan utnyttja dem. Företag kan antingen nyttja de intellektuella tillgångarnas fördelar internt eller föra över fördelarna till andra som då får använda dem (Smith & Parr 2000, s. 27).

Varumärken

Enligt Kotler et al (2005) ses varumärken som företags mest betydande och bestående tillgångar. Med andra ord är ett varumärke en stark tillgång som företag noggrant måste sköta om. Många företag har försökt att sätta ett värde på sina varumärken, men det är svårt att mäta tillgångar av den här sorten. Enligt redovisningsstandarder skall företag fastställa ett värde på förvärvade varumärken så att de kan tas upp i balansräkningen. Kotler et al hänvisar till Jeremy Bullmore som menar att det inte finns något enhetligt sätt för hur de värdefulla varumärkena skall värderas. Vidare menar Bullmore att det endast finns en tidpunkt då företag säkert kan värdera sitt varumärke, och det är vid försäljning (Kotler et al 2005, s. 556-557). Ett varumärkes funktion är att framhäva ett företags egna varor eller tjänster, men även att särskilja dem gentemot andra konkurrenters. Ett varumärke kan utgöras av ett eller flera ord eller någon form av symbol som skall förknippas med varan eller tjänsten. Företag kan även använda produktens förpackning eller till och med varan själv som ett varumärke (PRV 2008a).

Ett företags varumärke har skydd mot andra varumärken som är så pass lika att det kan leda till förväxling. För att ett varumärke skall skyddas krävs att det är starkt och välkänt. Då ett varumärke inte är starkt och välkänt kan det alltså inte skyddas, vilket innebär att det kan finnas företag med samma varumärke, dock endast då företagen inte är konkurrenter. (Craig Busey 2005). Även Spinello (2007) menar att ett varumärkes skydd beror på hur starkt

varumärket är. För att ett varumärke skall vara skyddat fullt ut krävs det att märket verkligen är profilerat. Ett profilerat varumärke är fantasifullt vilket innebär att det inte finns någon logisk koppling mellan märket och produkten (Spinello 2007).

Om varumärken inte skulle vara skyddade kan konsumenter "luras" till att köpa varor av sämre kvalitet. Varför ett varumärke är starkt beror på det arbete företaget lagt ned på märket och inte på att det finns någon logisk koppling till produkten. Om någon använder ett annat företags varumärke vid exempelvis försäljning är det ett inkräktande mot det varumärket. Ett exempel är då ett nytt skoföretag försöker att sälja sina produkter med hjälp av Nike's symbol (Spinello 2007).

Ansökan om varumärkesskydd lämnas till Patent och registreringsverket, PRV. Registrering av varumärken regleras i varumärkeslagen (1960:644) där det bland annat framgår vilka krav som måste uppfyllas för att registrering av varumärken skall godkännas. När skydd erhållits av PRV för ett varumärke gäller det inom Sveriges gränser. Skall varumärkesskyddet även gälla internationellt kan ansökan om detta göras hos World Intellectual Property Organization via PRV. När ansökan väl har godkänts och någon olovligt använder varumärket är det en fråga om varumärkesintrång. Ett sådant intrång kan leda till skadestånd, böter och till och med fängelse (PRV 2008a).

Patent

Patent innebär att teknologi, genom en legal process, blir en tillgång som företaget kontrollerar. Genom patent definieras de rättigheter som tillgångens ägare besitter (Smith & Parr 2000, s. 35). Ett patent skyddar uppfinningar och upptäckter som inkluderar praktiska eller funktionella anordningar såsom exempelvis maskiner (Spinello 2007). En idé kan inte erhålla ett fullständigt skydd, men ett patent är det alternativ som ger det närmsta skyddet. En speciell uppfinning kan patenteras, dock kan inte uppfinnaren få patent för själva idén bakom den. Ett exempel som kan tydliggöra detta är att patent kan erhållas för en särskild musfälla, men inte för själva idén om musfällor (Craig Busey 2005).

En ansökan om patent lämnas till PRV och gäller då endast nationellt. Om viljan är att erhålla patent som gäller internationellt går det att göras tack vare en internationell överenskommelse, Patent Cooperation Treaty, som administreras av FN-organet World Intellectual Property Organization (PRV 2008b).

Då en person eller ett företag erhåller patent får denne ensamrätt till nyttjandet av uppfinningen. Vanligtvis gäller patent i 20 år, men det finns vissa undantag. En del läkemedel och växtskyddsmedel kan få ett patent som gäller ytterligare fem år. Då dessa år har passerat kommer således ensamrätten att upphöra, vilket innebär att alla har rätt att nyttja uppfinningen. Den lag som reglerar patentering av uppfinningar är patentlagen (1967:837). Här återfinns de krav och bestämmelser som gäller för patent (PRV 2008b).

Upphovsrätt

En upphovsrätt skyddar inte en idé, utan själva uttrycket för idén. Skyddet en upphovsrätt ger börjar gälla först då uttrycket har givits en materiell form, alltså innan verket publiceras (Smith & Parr 2000, s. 39). Exempel på vad upphovsrätten kan skydda är litterära, musikala, dramatiska, konstnärliga, arkitektoniska, ljud och audiovisuella verk. En upphovsrätt innebär att ingen får reproducera eller kopiera någons verk utan tillstånd från denne (Spinello 2007).

I Sverige finns lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (1960:729). Konstnärer, författare, kompositörer eller andra personer som skapat något får genom upphovsrättslagen rättigheten att bestämma hur deras verk skall användas. För att lagen skall vara tillämplig för ett visst verk krävs att verket är originellt eller har individuellt utmärkande drag. Som ovan nämnts är det alltså inte de idéer eller fakta som verket har som innehåll som skyddas av upphovsrätten, utan det är upphovsmannens särpräglade sätt att forma sitt verk. En upphovsrätt gäller så länge som upphovsmannen lever med ett tillägg på 70 år. Upphovsrätten ger upphovsmannen både ekonomiska och ideella rättigheter till sitt verk. De ekonomiska rättigheterna innebär rätten att förbjuda, men även att tillåta att verket mångfaldigas, till exempel genom kopiering. Här tillkommer även rätten att framföra sitt verk offentligt. Genom de ideella rättigheterna har upphovsmannen rätt att i samband med att verket används av andra bli namngiven och denne har även rätt till respekt för sitt verk. Det sistnämnda innebär att ingen ändring av verket får ske och att verket inte får göras åtkomligt i ett sammanhang som är kränkande för upphovsmannen (Regeringskansliet 2008).

2.4 Rättvisande bild

Inom redovisningen finns två väsentliga traditioner, den kontinentala- respektive den anglosaxiska traditionen. De västeuropeiska länderna, förutom Storbritannien, Irland och Holland, har den kontinentala traditionen. Storbritannien, Irland, Holland och även USA har däremot den anglosaxiska redovisningstraditionen. Den förstnämnda traditionen härstammar från romersk rätt och reglerna baseras här på nedskrivna lagar. Traditionen säger att en riktig redovisning är en redovisning som stämmer med lagen. Tillskillnad från den kontinentala traditionen är den anglosaxiska inte i lika stor utsträckning baserad på nedskrivna lagar utan mer på sedvanerätten kompletterat med normerande rättsfall. En riktig redovisning är enligt traditionen en redovisning som är "true and fair". Den anglosaxiska traditionen är numera den dominerande, men har delats upp i två olika varianter. Den ena är amerikansk representerad av Financial Accounting Standards Board, FASB, och den andra är internationell representerad av International Standards Board, IASB (Smith 2006, s 67-68, 71).

Det fjärde bolagsrättsliga direktivet, utfärdat av Europeiska gemenskapen, säger bland annat att företags årsbokslut skall ge "a true and fair view" av bolagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat. Den svenska översättningen av "a true and fair view" är rättvisande bild (Ekholm & Troberg 1996). Artsberg menar att översättningen är lämplig. Det engelska begreppet innehåller både sann och rättvis, men något kan vara sant utan att vara rättvist och det är då bättre att i den svenska översättningen betona ordet rättvist och inte ordet sant (Artsberg 2005, s 156).

I EU:s fjärde direktivs andra artikel, punkt 3, står följande:

"Årsbokslutet skall ge en rättvisande bild av bolagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat."

Samma artikel, punkt 5, säger vidare:

”Om undantagsvis tillämpningen av en föreskrift i detta direktiv är oförenligt med den skyldighet som föreligger enligt punkt 3 skall avsteg göras från den förstnämnda föreskriften så att en rättvisande bild enligt punkt 3 kan ges...”

Punkten 5 innebär att i de fall en redovisningsnorm inte är förenlig med rättvisande bild skall normen åsidosättas och redovisningen skall ske på ett sätt som överensstämmer med begreppet rättvisande bild. Begreppet rättvisande bild är enligt engelsk doktrin ett så kallat ”overriding” begrepp¹. Punkt 5 öppnar därmed alltså upp för att begreppet rättvisande bild skall tillåtas vara ett override begrepp (Artsberg 2005, s. 156). Ett land som infört begreppet och valt att låta rättvisande bild stå över praxis, rekommendationer och lag är Danmark. Tyskland är däremot ett land som gjort på ett annat sätt. Om företag följer gällande lag innebär det automatiskt att rättvisande bild uppfylls, med andra ord är alltså lagstiftning överordnat begreppet (Thomasson et al 2004, s. 109). Ett införande av override begreppet diskuterades länge i Sverige, men till slut bestämdes att inte införa punkt 5 i artikel 2. Anledning till det var att en person som följt lagen inte skulle behöva tvivla på om redovisningen gav en rättvisande bild (Artsberg 2005, s. 156). Med andra ord får företag inte bryta mot lag genom hänvisning till rättvisande bild (Thomasson et al 2004, s. 109).

I IAS 1 Utformning av finansiella rapporter kan läsas att rättvisande bild uppnås i stort sett alltid då företag tillämpar IFRS/IAS. Enligt standarden kräver en rättvisande bild *”en korrekt bild av transaktionernas effekter, andra händelser och förhållanden i enlighet med de definitioner av och redovisningsvillkor för tillgångar, skulder, intäkter och kostnader som framställs i Föreställningsramen”*. IAS 1 framför även att då regelverket tillämpas antas det leda till att en rättvisande bild ges (IAS 1 2007).

Enligt Thomasson et al (2004) betyder rättvisande bild att årsredovisningar måste upprättas på ett sådant vis att de blir överskådliga och att god redovisningssed följs. Närmare bestämt är det balans- och resultaträkningen med tillhörande noter som skall ge en rättvis bild av ett företags verksamhet. Vidare menar Thomasson et al att begreppet är av sådan art att det varken på förhand eller med generella termer går att fastställa vad som är rättvisande bild av ett specifikt företag. En sådan bedömning måste därför ske av det enskilda företaget (Thomasson et al 2004, s. 110).

Lagerström (1996) menar att begreppet rättvisande bild har en otydlig innebörd som i framtiden måste bestämmas i praxis. Enligt Lagerströms mening bör rättvisande bild stödjas av lag, rekommendationer och god redovisningssed (Lagerström 1996). Begreppet rättvisande bild är enligt Artsberg (2005) användarorienterat vilket innebär att användarna är i fokus då det är de som läser årsredovisningar som inte skall vilseledas. För att bedöma om årsredovisningar ger en rättvisande bild måste bedömaren se till helheten och inte enbart till de enskilda posterna (Artsberg 2005, s. 157).

¹ Begreppet innebär att ett avvikande från lag är tillåtet för att en rättvisande bild skall kunna ges.

2.4.1 Vad säger årsredovisningslagen?

Årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, är den lag som behandlar redovisning och gäller för både fysiska och juridiska personer som har skyldighet att upprätta någon form av bokslut. (Artsberg 2005, s. 128). I lagen tas begreppet rättvisande bild upp i 2 kapitlet 3 § och följande kan där läsas:

”Balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplysningar.

Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not.”

I propositionen (1995/96:10) till årsredovisningslagen framgår det att begreppet rättvisande bild till viss del är oklar. Då medlemsstaterna införde rättvisande bild i nationell lagstiftning har begreppet påverkats av olika inhemska redovisningstraditioner och redovisningspraxis. Trots det kan ändå vissa slutsatser dras. Den dåvarande regeringen ansåg att begreppet bör vara ett överordnat krav på att det i årsredovisningar skall finnas tillräcklig information för att användaren skall kunna få en så bra uppfattning som möjligt av företaget (Redovisningslagstiftningen 2007, s. 385).

2.4.2 Vad säger IASB:s föreställningsram?

I IASB:s *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter* framgår det att vissa kvalitativa egenskaper måste finnas för att finansiell rapportering skall vara brukbar för användarna. De egenskaper som anses vara de mest väsentliga är begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. Finansiella rapporter kan sägas ge en rättvisande bild då de har kvalitativa egenskaper samt upprättats efter gällande redovisningsstandarder (Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter 2007).

Begriplighet

Det är viktigt att informationen som förmedlas i finansiella rapporter är lätt att begripa för användarna. Dock fordras en viss kunskap om affärsverksamhet, ekonomi och redovisning samt även att informationen med skälig noggrannhet studeras. Sådan information som är relevant skall inte utlämnas på grund av att den anses vara alltför komplicerad för användarna (Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter 2007).

Relevans

Den finansiella informationen måste vara relevant för beslutsfattande för att den skall vara av värde. Sådan information som påverkar användarnas beslut anses vara relevant (Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter 2007).

Tillförlitlighet

Tillförlitlighet innebär att informationen i de finansiella rapporterna inte får vinklas eller innehålla några betydande fel (Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter 2007). Smith (2006) menar att redovisningen skall avbilda "rätt" aspekter av ett företags ekonomiska verklighet på ett sätt som inte framstår som alldeles för osäkert. Med tillförlitlighet avses alltså redovisningens avbildningsförmåga (Smith 2006, s. 26).

Jämförbarhet

Användare måste kunna jämföra ett och samma företags finansiella rapporter över en längre period, detta för att kunna utläsa trender vad gäller resultat och ställning. Jämförelser mellan olika företag måste även kunna göras (Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter 2007). Jämförbarhet innebär att redovisningen av lika händelser och tillstånd skall ske på samma sätt (Smith 2006, s. 30).

2.5 Internationella standarder

Det finns olika organisationer både inom Sverige och internationellt som har som uppgift att inom redovisningsområdet ta fram regler som kompletterar lagstiftning (Artsberg 2005, s. 103).

En organisation är International Accounting Standards Committee, IASC, som bildades år 1973 genom att avtal slöts mellan olika revisorsorganisationer. År 2001 genomfördes en omorganisation som innebar att International Accounting Standards Board, IASB, grundades. Målsättningen som IASB har är att ta fram redovisningsstandarder av hög kvalitet som tillämpas globalt. Standarderna skall även vara förståeliga och bidra till jämförbar information. IASB skall även se till att standarderna tillämpas och de skall ta hänsyn till små och medelstora företags särskilda behov samt utvecklingsländernas behov. Ytterligare en målsättning som organet har är att arbeta för att nationella redovisningsstandarder och IFRS/IAS skall överensstämma med varandra (Samlingsvolymen 2008 del 1, s. 1516).

De standarder som tidigare utgivits av IASC benämns IAS, med tillägg av ett nummer, och är idag fortfarande gällande. IFRS är beteckningen på standarder som ges ut idag av IASB och organets tolkningsuttalanden kallas för IFRIC. IASC:s tolkningsuttalanden har benämningen SIC (Samlingsvolymen 2008 del 1, s. 1516).

IAS-förordningen började gälla år 2005 och innebar att samtliga företag med noterade aktier skulle följa de internationella redovisningsreglerna vad gäller koncernredovisning. I samband med införandet av förordningen gjordes ändringar i ÅRL som gjorde det möjligt för även icke-noterade företag att i sin redovisning tillämpa internationella redovisningsstandarder (Samlingsvolymen 2008 del 1, s. 480-481).

2.5.1 IAS 38 Immateriella tillgångar

Syftet med IAS 38 är att ge anvisningar om hur immateriella tillgångar behandlas i redovisningen. För att en immateriell tillgång skall få redovisas i balansräkningen kräver standarden att uppställda kriterier uppnåts. Standarden tar även upp hur beräkning sker av redovisade värden.

Definitioner

Enligt IAS 38 definieras en immateriell tillgång som ”*en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk form*”. Utgifter för att anskaffa, utveckla, underhålla eller förbättra immateriella värden är något som företag ofta har. Det kan röra sig om utgifter för teknisk kunskap, utformning och införande av nya processer, licenser, rättigheter och kunskap om marknader och varumärken. Dessa värden kan ha formen av programvaror, patent, upphovsrätter, kundregister, kund- eller leverantörsrelationer och marknadsföringsrättigheter. Dock är det inte säkert att alla värdena uppfyller definitionen på en immateriell tillgång, vilken innebär att kriterier såsom identifierbarhet, kontroll över tillgången samt att framtida ekonomiska fördelar skall förekomma. Uppfylls inte detta får utgiften inte tas upp som immateriell tillgång utan en kostnadsföring av utgiften skall då ske när den förvärvas eller internt upparbetas.

En immateriell tillgång måste bland annat vara *identifierbar* för att uppfylla definitionen av en immateriell tillgång. Vad som menas med identifierbar är att tillgången skall kunna särskiljas från goodwill. För att en tillgång skall anses uppfylla kriteriet för identifierbarhet krävs att den är avskiljbar eller har uppkommit genom avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter. En tillgång är avskiljbar då den går att separera eller delas av från företaget så att den enskilt eller tillsammans kan säljas eller överlåtas.

Då företag kan garantera att en tillgång kommer att ge företaget framtida ekonomiska fördelar och även inskränker andras möjligheter till att dra nytta av den har företaget *kontroll* över tillgången. Normalt kan kontroll erhållas genom juridiska rättigheter, men det är dock inte något nödvändigt då företag även på annat sätt kan kontrollera de framtida ekonomiska fördelarna. Det bör emellertid understrykas att det underlättar för företag att bevisa sin kontroll över en tillgång då juridiska rättigheter finns. Exempel på en juridisk rättighet är upphovsrätt.

En immateriell tillgångs *framtida ekonomiska fördelar* kan vara intäkter från försäljning. Det kan även röra sig om konstansbesparingar som företag erhåller tack vare tillgången eller andra fördelar som uppkommer som en följd av tillgången.

Redovisning och värdering

För att en utgift skall få aktiveras i balansräkningen krävs dels att definitionen av en immateriell tillgång uppfylls, som tidigare tagits upp, och dels att utgiften uppfyller kriterierna för att få redovisas i balansräkningen. Kriterierna innebär att det måste vara troligt att de framtida ekonomiska fördelar som tillgången förväntas ge tillfaller företaget samt även att anskaffningsvärdet för tillgången tillförlitligt kan beräknas. Vid bedömning av hur sannolikt det är att företaget skall erhålla framtida ekonomiska fördelar måste ett företags antaganden vara rimliga och välunderbyggda. Första gången som en immateriell tillgång redovisas i balansräkningen skall den tas upp till anskaffningsvärdet.

Om ett företag internt har upparbetat en immateriell tillgång kan det vara svårt att bedöma om den får tas upp som tillgång. Svårigheterna ligger i att identifiera om och när det finns en identifierbar tillgång vilken förväntas ge framtida ekonomiska fördelar. Det är även här svårt att fastställa tillgångars anskaffningsvärde på ett tillförlitligt sätt. För att göra en bedömning huruvida en internt upparbetad immateriell tillgång är förenlig med kriterierna som uppställs för aktivering delas skapandet av tillgången in i två faser. Faserna är forsknings- och utvecklingsfasen. Utgifter som kan hänföras till forskningsfasen skall kostnadsföras när de uppkommer. Ett företags sökande efter alternativa material, processer eller system är exempel på forskningsverksamhet. Utgifter som däremot kan hänföras till utvecklingsfasen skall aktiveras om samtliga kriterier i punkt 57 i IAS 38 uppfylls. Ett exempel på vad som kan utgöra utvecklingsverksamhet är utformningen och uppbyggnaden av prototyper och modeller samt även provning av dem.

I punkt 63 framgår att vissa internt upparbetade tillgångar inte får tas upp i balansräkningen. Dessa är varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande. Varför de inte skall aktiveras beror på att de inte går att särskilja dem från andra utgifter i verksamheten.

Värdering efter första redovisningstillfället

Vid värdering efter första redovisningstillfället skall företag välja mellan att tillämpa anskaffningsvärdemetoden eller omvärderingsmetoden. Anskaffningsvärdemetoden innebär att en immateriell tillgång skall tas upp till anskaffningsvärdet minskat med eventuella ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar. Omvärderingsmetoden innebär däremot att tillgången efter första redovisningstillfället skall omvärderas och därmed tas upp till det verkliga värdet, efter avdrag för avskrivningar och nedskrivningar. Verkligt värde kan bestämmas genom att se till en aktiv marknad. Det finns en aktiv marknad då handel innefattar liknande objekt, intresserade köpare och säljare finns samt då prisinformation finns åtkomlig. För att tillgångens redovisade värde inte skall avvika alltför mycket från dess verkliga värde skall omvärderingar ske så pass ofta som krävs. Det finns vissa tillfällen då det inte är tillåtet att tillämpa omvärderingsmetoden. En omvärdering får ej ske såvida inte den immateriella tillgången tidigare redovisats eller om tillgången inte redovisades till anskaffningsvärde vid första redovisningstillfället.

Om det för en tillgång inte finns en aktiv marknad kan en omvärdering inte ske eftersom det då inte går att få fram ett verkligt värde. Tillgången skall då tas upp till anskaffningsvärdet. Då det för tillgången inte längre existerar en aktiv marknad kan det vara en indikation på att tillgångens värde minskat och en prövning skall då ske enligt vad som sägs i IAS 36 Nedskrivningar.

Nyttjandeperiod

En bedömning huruvida en immateriell tillgångs nyttjandeperiod är begränsad eller obegränsad måste göras. Är nyttjandeperioden begränsad skall även en bedömning göras om periodens längd. Nyttjandeperioden anses vara obegränsad då det inte går att fastställa någon tidsperiod för hur länge en tillgång kommer att generera inbetalningar och ingen avskrivning skall då göras. Då nyttjandeperioden för en immateriell tillgång bedöms skall ett antal faktorer tas i beaktning. Exempel på sådana faktorer är hur länge det är tänkt att tillgången skall brukas, tillgångens produktlivscykel samt konkurrenters förmodade åtgärder.

Upplysningar

Företag har skyldighet att lämna upplysningar för olika slags immateriella tillgångar som uppdelas i kategorierna; internt upparbetade immateriella tillgångar och andra immateriella tillgångar. Upplysningar skall lämnas bland annat om tillämpade nyttjandeperioder, avskrivningsmetoder, det redovisade bruttovärdet vid periodens början och slut samt eventuella ackumulerade avskrivningar. När det talas om olika slags immateriella tillgångar menas en samling av tillgångar som är lika vad gäller beskaffenhet och användning i ett företag. Olika slag av immateriella tillgångar kan utgöras av exempelvis varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer samt upphovsrätter, patent och liknande rättigheter.

Då en immateriell tillgång anses ha en nyttjandeperiod som är obegränsad skall upplysningar lämnas om dels tillgångens bokförda värde och dels varför nyttjandeperioden anses vara obegränsad. Företag skall även för varje väsentlig immateriell tillgång upplysa om dennas redovisade värde samt även hur lång avskrivningstid som återstår. Vid förvärv kan vissa avtalsenliga åtagande uppstå, beloppet för åtagandet skall då upplysas om.

I de fall då företag har omvärderat en tillgång så skall det i årsredovisningen lämnas särskilda upplysningar. Upplysningar om bland annat tillgångens redovisade värde skall lämnas för varje slag av immateriella tillgångar, men även information om hur företaget har kommit fram till det verkliga värdet, exempelvis vilka antaganden som gjorts.

Det skall även upplysas om utgifter som företag har haft för forskning och utveckling som inte aktiverats utan som kostnadsförts. Upplysningar som inte IAS 38 kräver men som ändå med fördel får lämnas är information om immateriella tillgångar som är helt avskrivna men som företaget fortfarande använder. Standarden uppmuntrar även till att företag redogör för viktiga och kontrollerbara immateriella tillgångar som inte finns med i balansräkningen då det inte uppfyllt kriterierna för aktivering eller som innan IAS 38 blev gällande anskaffades eller internt upparbetades.

2.5.2 IAS 36 Nedskrivningar

Det finns olika metoder som kan användas för att försäkra att ett företags tillgångar inte är bokfört till ett värde som överstiger återvinningsvärdet. Syftet med IAS 36 är att redogöra för dessa. Skulle det bokförda värdet överstiga återvinningsvärdet så säger standarden att en nedskrivning skall ske.

Definitioner

IAS 36 tar upp en del viktiga begrepp rörande nedskrivningar. En *aktiv marknad* innebär att det på marknaden sker handel med jämbördiga ting, att det i regel finns både köpare och säljare som visar intresse samt att information gällande priser finns tillgängligt för allmänheten. Vad som menas med en *kassagenererande enhet* är att företag urskiljt så långt det är möjligt en minsta grupp av tillgångar. För att denna grupp skall vara kassagenererande skall den tillföra företaget inbetalningar och gruppen skall kunna göra det självständigt utan hjälp från andra tillgångar. Två andra centrala begrepp är *återvinningsvärde* och *nyttjandevärde*. Det högsta av exempelvis en kassagenererande enhets verkliga värde och dess

nyttjande värde kallas för återvinningsvärde. Nyttjandevärdet utgörs av nuvärdet av den kassagenererande enhetens förväntade framtida kassaflöden.

Hur fastställs om en tillgång skall skrivas ned?

Då det finns indikationer på att en tillgångs värde har minskat skall dess återvinningsvärde beräknas. På balansdagen skall företaget kontrollera om det finns några sådana indikationer, skulle så vara fallet måste en beräkning av återvinningsvärdet göras. När det gäller immateriella tillgångar med obegränsad nyttjandeperiod spelar det ingen roll om en indikation finns eller inte, en jämförelse mellan tillgångens redovisade värde och dess återvinningsvärde skall göras varje år.

Beräkning av återvinningsvärdet

Om ett bindande avtal finns mellan köpare och säljare är priset som anges i avtalet det verkliga värdet på tillgången. Om det inte finns något bindande avtal, men en aktiv marknad finns kan det verkliga värdet sägas vara marknadspriset. När en tillgångs nyttjandevärde skall räknas fram skall företag i sin beräkning ta hänsyn till vissa delar. Exempel på sådana delar är att företag skall göra en uppskattning av hur stort framtida kassaflöde som väntas, de skall ta hänsyn till pengars tidsvärde och även andra faktorer som exempelvis svag likviditet. För att beräkna nyttjandevärdet görs en uppskattning av in- och utbetalningar som tillgången förväntas inbringa i framtiden, dessa betalningar skall sedan diskonteras. Den diskonteringsfaktor som valts måste baseras på marknadsmässiga uppskattningar av pengars tidsvärde och risker som inte tidigare beaktats.

Redovisning och beräkning av nedskrivningsbehov

En nedskrivning skall ske om återvinningsvärdet är lägre än det redovisade värdet. Mellanskillnaden utgör då nedskrivningen som genast skall kostnadsföras i resultaträkningen. Om en tillgång skrivits ned som en följd av omvärdering redovisas det direkt mot eget kapital, med andra ord sker ingen kostnadsföring.

Kassagenererande enheter

Då en tillgångs återvinningsvärde inte går att få fram kan företaget istället göra en beräkning av den kassagenererande enhetens, vilken tillgången innefattas i, återvinningsvärde. På samma sätt som för enskilda tillgångar är det högsta av en kassagenererande enhets verkliga värde och nyttjande värde dess återvinningsvärde. När det gäller det redovisade värdet för en enhet innefattas här endast redovisade värden för tillgångar som är direkt kopplade till enheten.

Upplysningar

Upplysningar skall lämnas för varje slag av tillgång vad gäller den summa för nedskrivningar som kostnadsförts. Även summan för nedskrivningar som aktiverats skall anges. För de nedskrivningar som anses vara av väsentlig karaktär skall följande upplysningar lämnas. Information om omständigheter som resulterat i att nedskrivning gjorts, beloppet för nedskrivningen samt vilket värde, verkligt värde eller nyttjandevärde, som återvinningsvärdet grundats på. Om verkligt värde utgör återvinningsvärdet skall upplysning lämnas om hur företaget kommit fram till värdet. Är det å andra sidan nyttjandevärdet som utgör

återvinningsvärdet skall upplysning lämnas om vilken diskonteringsfaktor som använts i de olika beräkningarna.

3 Metoddiskussion

Detta kapitel är en elementär del av uppsatsen då en diskussion här förs kring vår metod. Det kan vara väsentligt för läsaren att få ta del av våra ställningstaganden för att på så sätt få en ökad förståelse för uppsatsens utformning. För att ge läsaren denna förståelse innehåller metoddiskussionen därför avsnitt om förhållningssätt, undersökningsmetoder, ansatser och giltighetsanspråk. Utöver detta framgår även hur urval har gjorts samt källkritik.

3.1 Vetenskapliga förhållningssätt

Det finns två centrala vetenskapliga förhållningssätt, dessa är positivism och hermeneutik. Det positivistiska förhållningssättet härstammar från den empiriska/naturvetenskapliga traditionen. Det hermeneutiska förhållningssättet är positivismens raka motsats (Patel & Davidsson 1994, s. 23, 25).

3.1.1 Positivism och hermeneutik

I renodlad form bygger positivismen på experiment, kvantitativ mätning samt logiska resonemang. Med andra ord grundar sig en positivistisk ansats på formenlig logik och fakta som åstadkommit genom mätning (Wiedersheim-Paul & Eriksson 1991, s. 150). En forskare som har ett positivistiskt förhållningssätt har en yttre relation till det som skall studeras, det vill säga forskaren är objektiv (Patel & Davidsson 1994, s 24).

Hermeneutiken kan sägas betyda tolkningslära, förhållningssättet svarar för kvalitativa förståelse- och tolkningssystem och forskare är här öppna, subjektiva och engagerade. Kunskap om det genuint mänskliga skaffas genom språket och hermeneutiker är inte intresserade av att förklara olika fenomen såsom positivisterna är. Forskaren är som tidigare nämnts subjektiv och utgår från sin egen förförståelse i forskningen. De tankar, intryck, känslor och kunskap som denne har utgör hans förförståelse. Hermeneutikern försöker se helheten i problemet vilket positivisterna inte gör (Patel & Davidsson 1994, s 26). En omtalad tolkningsmetod är den hermeneutiska spiralen. Här utgår forskaren från sin förförståelse och formulerar utifrån den problem och hypoteser. Därefter inleds en dialog med undersökningsmaterialet som sedan tolkas och ger på så sätt forskaren en ny förståelse (Wiedersheim-Paul & Eriksson 1991, s. 152).

Vi kommer i vår studie att testa vår tes, det vill säga att redovisningsstandarder ger en rättvisande redovisning av intellektuella tillgångar. För att tesen skall kunna verifieras eller förkastas har teori samlats in och empiri kommer att inhämtas. Resultatet av den empiriska undersökningen måste tolkas för att förstå innebörden. Tolkning av insamlat material är en central del i vårt arbete och vi har således ett hermeneutiskt förhållningssätt. Ett exempel på detta är att det är nödvändigt att en bedömning av vad rättvisande bild innebär görs. Begreppet har ingen tydlig definition, vilket är anledningen till att en tolkning måste göras. Då tolkning måste ske är det nödvändigt för oss att ta hjälp av den hermeneutiska spiralen. Precis som den hermeneutiska spiralen säger utgör vår förförståelse en grund för studien och förförståelsen har således format vår tes att redovisningsstandarder ger en rättvisande

redovisning av intellektuella tillgångar. En dialog kommer att föras med texter för att erhålla en ökad förståelse.

3.2 Vetenskapliga undersökningsmetoder

Inom samhällsvetenskaperna finns två huvudformer av metoder, nämligen kvalitativa och kvantitativa metoder (Andersen 1998, s. 31).

3.2.1 Kvalitativ och kvantitativ metod

Kvalitativa metoder innebär främst att forskare skapar en djupare förståelse för det problem som studeras. Denna förståelse erhålls genom datainsamling och kunskapsytet med metoden är huvudsakligen förstående (Andersen 1998, s. 31). Holme och Solvang (1997) tar upp några utmärkande drag för den kvalitativa metoden. Metoden kännetecknas av att forskare går på djupet och studerar rikligt med information om få enheter. Det görs genom observationer utan varken systematik eller struktur, exempelvis används inte några fasta frågor eller svarsalternativ. Metoden innebär även att forskaren iakttar fenomenet inifrån och att forskaren och den undersökte har en jag-du-relation (Holme & Solvang 1997, s. 78).

Det finns även utmärkande drag för den kvantitativa metoden. Forskaren går på bredden genom att titta på måttligt med information om många enheter. De observationer som görs är systematiska och strukturerade, exempelvis används enkäter med fasta svarsalternativ. Då den kvantitativa metoden används vill forskare att studiens resultat skall vara genomsnittliga eller representativa. Forskaren observerar fenomenet utifrån och en jag-det-relation skapas mellan forskaren och den undersökte (Holme & Solvang 1997, s. 78).

Utifrån vår frågeställning och vårt förhållningssätt är den kvalitativa metoden den mest lämpliga. Vår studie kommer att innebära att ett fåtal företag undersöks. Valet att undersöka ett begränsat antal företag har gjorts för att kunna undersöka dem mer på djupet. Vi anser att det är nödvändigt att varje enskild undersökningsenhet undersöks mer ingående för att studiens frågeställning skall kunna besvaras. Vår frågeställning är av sådan art att en yttlig undersökning inte är tillräcklig.

Vi kommer inte att använda oss av några enkäter med fasta svarsalternativ utan samtalsintervjuer kommer att utföras. Intervjuerna kommer dock inte vara helt utan struktur då frågorna kommer att formuleras i förväg och en viss ordning kommer att följas under intervjuerna.

3.3 Vetenskapliga ansatser

Det kan vara svårt att med hjälp av enkla teorier inhämta olika samhälleliga förhållanden. Men Holme och Solvang (1997) menar att det ofta är nödvändigt att samhällsförhållanden beaktas på ett teoretiskt sätt. Det kan göras utifrån två angreppssätt, deduktiv och induktiv ansats (Holme & Solvang 1997, s. 51). Ett tredje angreppssätt är abduktion (Patel & Davidsson 2003, s. 24).

3.3.1 Deduktion, induktion, abduktion

En forskare som har en deduktiv ansats kan sägas följa bevisandets väg och drar slutsatser om särskilda företeelser utifrån principer och befintliga teorier. Hypotester härleds från den redan existerande teorin som forskare sedan testar empiriskt, detta arbetssätt kallas vanligen för det hypotetiskt-deduktiva. Om deduktion är bevisandets väg är induktion upptäckstens väg. Forskare med en induktiv ansats formulerar en teori utifrån dennes insamlade material, det vill säga empiri, genom att inte utgå ifrån en redan etablerad teori (Patel & Davidson 1994, s. 21). Här är empirin utgångspunkten för att sluta forskare till allmängiltig kunskap om teori (Andersen 1998, s. 30).

Ett annat sätt att i vetenskapligt arbete skildra relationen mellan teori och empiri är att ha en abduktiv ansats. Ansatsen är en kombination av deduktion och induktion och innebär således att forskare inte i lika stor utsträckning låses vid ett enda angreppssätt. Den abduktiva ansatsen har även svagheter. Patel och Davidsson (2003) menar att erfarenheter och tidigare forskning påverkar forskaren vilket kan begränsa dennes tolkningsmöjligheter (Patel & Davidsson 2003, s. 24).

Vi har valt att ha en abduktiv ansats då vi har ett förhållningssätt som är hermeneutiskt och tillämpar en kvalitativ metod. Fördelen med ansatsen är att vi inte bundna till antingen induktion eller deduktion utan en växelverkan mellan angreppssätten är möjlig. Utifrån teori har vi formulerat en hypotes som skall testas genom empiriska undersökningar. Studien tar således sin början i teorin. Därefter övergår vi till empiri för att slutligen skapa någon form av teori.

3.4 Giltighetsanspråk

Det är viktigt att den information som insamlas granskas kritiskt för att bedöma dess validitet (giltighet) och reliabilitet (tillförlitlighet) (Bell 1995, s. 62).

3.4.1 Validitet och reliabilitet

Validitet är ett mått som visar om en viss fråga mäter eller beskriver det som forskare vill att måttet skall mäta eller beskriva. Då en fråga inte kan sägas vara reliabel kan den inte heller sägas ha validitet. Men hög tillförlitlighet behöver inte innebära att även validiteten är hög. Detta kan bero på att en fråga som forskaren ställer kan få liknade svar vid olika tillfällen, men frågan kanske inte mäter vad forskaren avser att mäta. Att konkret mäta validitet kan vara komplicerat och det finns en hel del tillvägagångssätt för att mäta. Det är dock inte alltid nödvändigt att i alla frågor fördjupa sig vad gäller validiteten (Bell 1995, s. 63).

Reliabilitet är ett mått som visar huruvida ett instrument eller tillvägagångssätt resulterar i samma sak oavsett när mätningen görs, men under samma omständigheter. Exempelvis om en fråga får helt skilda svar kan den inte anses vara tillförlitlig (Bell 1995, s. 63).

När forskaren gör en kvantitativ undersökning är det av stor vikt att den insamlade informationen är representativ, det vill säga om forskaren har mätt det som skulle mätas och informationen är tillförlitlig. Detta är dock inte av lika stor vikt i kvalitativa undersökningar

eftersom dessa har fokus på att skapa förståelse för specifika faktorer och inte på att det skall vara statistiskt representativt (Holme & Solvang 1997, s. 94).

Holme och Solvang (1997) menar att det finns en större närhet till det som studeras i kvalitativa undersökningar än vad som finns i kvantitativa undersökningar. Det innebär att det är lättare att få giltig information då en kvalitativ undersökning genomförs. De menar vidare att denna närhet inte är helt problemfri. Den närhet som växer fram mellan forskaren och undersökningsenheten kan leda till problem då bestämda förväntningar kan byggas upp. Exempelvis kan undersökningsenheten bete sig på ett sätt som de tror att forskaren vill att de skall göra, det vill säga kanske inte så som de hade agerat i vanliga fall (Holme & Solvang 1997, s. 94).

Under studiens gång kommer intervjuer att genomföras, vi är medvetna att det kan uppstå en viss närhet till respondenterna som kan komma att påverka studiens validitet negativt. Eftersom uppsatsen inte bygger på en fallstudie, där forskare arbetar väldigt nära ett specifikt företag under en viss tid, kommer vi inte att få den sortens närhet som Holme och Solvang menar kan leda till problem. För att säkerställa en hög validitet kommer respondenterna att förberedas med de frågor som skall ställas innan själva intervjun äger rum. Detta för att respondenterna skall kunna lämna väl genomtänkta svar. De kommer även få möjligheten att läsa och kommentera våra sammanställningar av de genomförda intervjuerna vilket torde stärka validiteten.

Undersökningen kommer att innefatta ett studerande av årsredovisningar. Vi anser att årsredovisningar är tillförlitliga då de har granskats av revisorer och utgör därmed en bra grund för vår studie. En medvetenhet finns om att andra som utför samma undersökning kan komma att få ett annat resultat än det vi får fram, vilket visar på att uppsatsens reliabilitet kanske inte är så hög. Med vår typ av undersökning kan det vara svårt att uppnå hög reliabilitet då tolkning av diffusa begrepp i viss grad måste ske. Tolkning görs subjektivt och olika personers tolkningar kan därmed skilja sig åt.

3.5 Urval

Då en undersökning skall genomföras uppkommer frågan om alla enheter skall studeras eller enbart några av dem. Om endast vissa enheter skall omfattas i undersökningen uppstår ytterligare frågor såsom ”Hur skall vi välja ut enheterna?” och ”Hur många enheter ska vara med?” (Andersen 1998, s. 122). Bell (1995) menar att det många gånger varken finns tid eller resurser att studera alla enheter som forskaren vill beröra. Det innebär att ett urval måste göras (Bell 1995, s. 81).

Vi kommer välja att undersöka sådana företag som tillämpar IASB:s regelverk IFRS/IAS. Det innebär att urval endast kommer att ske bland noterade koncerner. Ett annat kriterium som ställs då urval görs är att intellektuella tillgångar skall finnas i balansräkningen hos koncernerna. Antalet företag som skall analyseras kommer att ligga mellan tre till fem stycken. I studien kommer vi även att belysa redovisningsexperters åsikter kring vårt problemområde och ett urval kommer att göras bland experter med kunskap om IFRS/IAS vilka arbetar på större byråer.

Vi kommer att sammanställa en lista med företag som stämmer in på våra avgränsningar. Företagen kommer att tas ifrån en internetsida² som anger börsnoterade företag i Sverige. Vi skall kontakta företag på listan tills det att ett tillräckligt antal intervjuer med företag har bokats. Vad gäller intervjuer med redovisningsexperter skall vi kontakta välkända revisionsbyråer och förklara vår frågeställning för att på så sätt komma i kontakt med kunniga personer inom vårt problemområde.

3.6 Datainsamling och källkritik

Källor kan uppdelas i primära och sekundära. En primärkälla är en källa som uppkommer under projektets gång medan en sekundärkälla innebär att en tolkning görs av något som redan inträffat och som baseras på en primärkälla (Bell 1995, s. 65-66). Uppsatsens primärkällor kommer att bestå av intervjuer både med personer som arbetar med koncernredovisning samt med redovisningsexperter. Det material som erhålls måste vi förhålla oss kritiskt till då det finns en risk för att respondenterna färgats av diverse olika faktorer.

I uppsatsens två inledande kapitel har sekundärkällor såsom böcker, artiklar men även Internetkällor använts. Vi har strävat efter att hitta så aktuella och nya källor som möjligt. I de fall som äldre källor brukats har vi granskat dem för att fastställa att källorna fortfarande håller. Vi har även använt oss av författare som vi förstått är respekterade inom området då det har uppmärksammats att författare hänvisar till varandra. Enligt oss visar det på att våra valda källor är av kvalitet.

Vi har valt att inte bygga upp den teoretiska referensramen med information hämtat från Internet då det råder en större osäkerhet kring kvaliteten gällande sådan information. De två Internetsidor som använts anses dock vara tillförlitliga då dessa hämtats från Patent- och registreringsverket och Regeringskansliet. I nästkommande kapitel kommer både primär- och sekundärkällor att användas. Sekundärkällorna kommer att utgöras av företags årsredovisningar vilka har granskats av revisorer. Detta gör dem till säkra källor.

² <http://www.finansportalen.se/borsforetag.htm>

4 Empirisk undersökning

I kapitlet redogörs för fem intervjuer vilka genomförts med både personer som arbetar med koncernredovisning samt med redovisningsexperter. Den empiriska undersökning kommer att ligga till grund för kommande analys och därför har en diskussion kring intellektuella tillgångar, rättvisande bild samt standarder förts med respondenterna.

4.1 Tillvägagångssätt

Intervjuerna med redovisningsspecialister från Öhrlings PricewaterhouseCoopers och Ernst & Young samt KappAhl:s finansdirektör har genomförts personligen på respektive persons arbetsplats. Resterande intervjuer med personer från Cloetta, Fagerhult och Lindab har skett per telefon, högtalarfunktion har använts. Samtliga intervjuer har dokumenterats via bandupptagning och senare har varje intervju ordagrant skrivits ned på papper. Anledningen till att vi valt att göra det är för att se helheten av vad som sagts för att sedan kunna sammanställa intervjun på ett korrekt sätt. Vi vill framföra att empirikapitlet inte består av några egna tolkningar utan är endast en redogörelse för vad våra respondenter berättat. För att öka kvaliteten av vår empiriska undersökning har vi båda varit närvarande och aktiva vid intervjuerna. Att båda närvarat anses vara viktigt då intervjun på så sätt inte utgör en primärkälla enbart för en av oss. Kapitlet innehåller även redogörelser för varje företags årsredovisning. Det anser vi vara relevant för att ta reda på om standarderna efterlevs.

Kommande intervjutext innehåller resonemang kring begrepp som är relevanta för uppsatsen frågeställning och syfte. Den information som återges i kapitlet har vi valt att ta med då texten med största sannolikhet kommer att hjälpa oss fram till de kommande slutsatserna. De begrepp som behandlas är intellektuella tillgångar, rättvisande bild samt standarder. Intellektuella tillgångar tas med av den anledningen att en bild av hur intellektuella tillgångar redovisas i företags balansräkning skall erhållas. Åsikter och tankar om rättvisande bild har tagits med för att belysa hur begreppet uppfattas och tolkas i praktiken. Vi anser att texten om rättvisande bild är relevant eftersom begreppet i teorin inte har någon klar definition. Även standardernas förekommande i empirikapitlet får anses vara väsentligt, på samma sätt som med rättvisande bild, då praktikers inställningar kommer att vara betydande för analysen. Vi har valt att redogöra för varje enskild intervju separat och inleder med de två redovisningsexperterna då de är kunniga inom området. Deras åsikter och uppfattning anses utgöra en bra grund för den inte så insatta läsaren.

4.2 Öhrlings PricewaterhouseCoopers

Öhrlings PricewaterhouseCoopers har som affärsidé att utveckla, sälja och genomföra revision, redovisning och kvalificerad rådgivning inom finansiella områden. I Sverige finns 3 100 medarbetare på 125 olika kontor (PWC 2008).

4.2.1 Intervju med Jan Hanner

Jan Hanner³ har tidigare arbetat som revisor i tjugo år men har under de senaste sex åren successivt gått över till en specialist roll inom redovisning. Då Göteborg har en andel av börsnoterade företag blir det utan tvekan en del IFRS/IAS relaterade frågor som uppkommer.

Intellektuella tillgångar

Hur vanligt det är för företag att redovisa sina intellektuella tillgångar i balansräkningen är enligt Hanner en frågeställning som kan brytas ner i två delar. Har företaget förvärvat eller har de själva arbetat upp tillgången? Vid köp, av exempelvis ett patent, har företaget ett anskaffningsvärde, vilket innebär att det tydligt framgår att företaget betalat för något, vilket i sin tur medför att en redovisning av tillgången inte går att undvika. Detta är den ena delen, sedan finns även den klassiska delen av IAS 38 där företaget själv bedriver någon typ av produktutveckling eller annan in house verksamhet. Det är dock inte lika vanligt som att förvärva. Det ställs betydligt större krav på den här typen av immateriella tillgångar, dels skall det väldigt tydligt gå att se de framtida fördelarna och dels skall ett anskaffningsvärde kunna identifieras. Problemet ligger i att det är oerhört svårt att göra det. Hanner tar upp ett exempel med varumärken. Alltifrån att svara i telefon till hantering av kunder när det gäller reklamationer bidrar på sikt till varumärkets värde. Det går egentligen aldrig att identifiera hur mycket ett företag har investerat i sitt varumärke. Vad gäller egna upparbetade varumärken får företag enligt regelverket inte ta upp dem vare sig de vill eller inte. Går det alltså inte att identifiera anskaffningsvärdet faller allt, därav de strikta reglerna för internt upparbetade tillgångar. Det som aktiveras är vanligen väldigt tydliga och rena produktutvecklingar såsom exempelvis programvaror och patent.

Då företag befinner sig i någon form av in house utveckling kan det enligt Hanner vara svårt att veta när en aktivering av intellektuella tillgångar skall ske. När skall företaget börja aktivera och vad är det som då skall aktiveras? Någon gång måste företaget nå gränsen för när de vet om utvecklingsarbetet kommer att resultera i något kommersiellt. När väl vetskap om det finns måste ett antal andra villkor uppfyllas. De uppställda kraven i IAS 38 kan lätt bli för teoretiska, det är inte lika enkelt i verkligheten.

Rättvisande bild

För Hanner innebär en rättvisande bild att den som läser en finansiell rapport skall få en klar bild av företagets faktiska förutsättningar. Läsaren skall kunna dra de rätta slutsatserna om framtiden. IFRS/IAS konceptets grundprincip är att företag vänder sig till marknaden, företaget lämnar alltså information till en marknad som kan vara intresserad av att på något sätt investera. Det bygger på att en fullständig bild lämnas, att företaget ger så bra information som möjligt. Men någonstans måste ändå gränsen gå, det får inte bli så att läsaren bara ser en massa träd och ingen skog. Det är lätt att det blir mycket detaljer och då är det viktigt att de givits en struktur i rapporterna. Läsaren måste först och främst kunna se en helhet och sedan kan denne vid behov titta i noterna. Enligt Hanner är det så här regelverket är tänkt att fungera. Ibland kan dock tyckas att för mycket fokus läggs på siffran. Det bästa är att företagen tar upp ett belopp som verkar rimligt men att de sedan även lämnar en verbal

³Jan Hanner, redovisningsspecialist Öhrlings PricewaterhouseCooper, intervju den 25 april Göteborg

komplettering till siffran. På detta sätt blir det inte så viktigt för den rättvisande bilden att siffran är på decimalen korrekt.

Varför begreppet rättvisande bild inte givits en klar definition är något som Hanner inte har funderat på särskilt mycket. Begreppet är mjukt och kan naturligtvis tolkas olika i olika delar av världen. Om det nu skulle finnas en definition tror Hanner snarare att det är en definition på vad som inte är rättvisande bild. En finansiell rapport ger inte en rättvisande bild om det finns risk för att läsaren fattar fel beslut.

Avsaknaden av en definition av begreppet tror Hanner egentligen inte påverkar företag. Vid upprättandet av finansiella rapporter gör företag allt för att det skall bli så korrekt som möjligt. Sedan finns det förmodligen en påtaglig variation ute i näringslivet hur pass noga företag är med detaljer, men Hanner tror att en redovisningschef eller någon annan som tar fram årsredovisningen är relativt betjänande med att varje siffra skall vara rätt. Hanner anser det vara svårt för revisorn att ”pricka av” om årsredovisningen ger en rättvisande bild, men tar upp att presumptionen är att om IFRS/IAS tillämpas fullt ut så skall det medföra att de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild.

En mer omfattande information rörande intellektuella tillgångar i noterna tror Hanner definitivt skulle bidra till en mer rättvisande bild av dessa. De första åren efter det att IFRS/IAS införts i Sverige fanns en del brister i tillämpningen, men det blir successivt bättre. Det tydliga tillfället där immateriella tillgångar får aktiveras är vid rörelseförvärv och reglerna för att beskriva ett förvärv är tämligen omfattande. Många gånger kan företag tycka att det är en nackdel ur konkurrenssynpunkt att lämna ut alltför mycket information. Det är fullt möjligt att så är fallet, men snarare är det oftast endast inbillning menar Hanner.

Om det nu skulle ha utvecklats någon praxis gällande tolkning och tillämpning av rättvisande bild är det förmodligen att tillämpa regelverket. Tillämpas regelverket så ger det en rättvisande bild av verksamheten. Sedan får revisorn ta ställning till och bedöma om det verkligen är så. Emellanåt finns situationer där revisorn hade sett att viss information skulle inkluderas i noterna men här får det ofta lösas genom kompromiss. Det råder en balansgång mellan vilka krav som kan ställas på företaget och vad revisorn måste acceptera vad gäller information som företag inte vill lämna. Om avsaknad av viss information inte gör rapporten missvisande finns ingen anledning att skriva en oren revisionsberättelse.

Företags följsamhet vad gäller att lämna den information som revisorn eller redovisningsspecialisten rekommenderar är varierande. Det finns från svunnen tid en svensk tradition som säger att man skall helst lämna så lite information som möjligt. Hanner berättar att det var särskilt tydligt de första åren med IFRS/IAS då det plötsligt ställdes krav på att företag i princip skulle berätta hur det är. Betydlig mer detaljinformation skulle tas med i noterna. Den ovan nämnda traditionen lever alltså kvar i någon omfattning. Företag är utan tvekan i viss grad försiktiga med att lämna ut detaljer men för varje år blir de bättre på det.

Standarder

Vad gäller IAS 38 och IAS 36 anser Hanner att de innehåller mycket teknik. Båda standarderna innehåller nya moment, exempelvis så säger IAS 38 att företag i samband med att de förvärvar skall identifiera de immateriella tillgångarna men även att de skall värdera

dem. Den här värderingen innefattar, precis som IAS 36:s impairment test⁴ vid bedömning av nyttjandevärdet, att företag måste förhålla sig till framtiden. Detta betyder att företag måste göra prognoser om omsättningar, marginaler, räntor och ett antal andra olika punkter, dessa prognoser är egentligen relativt tekniska och väljer företag att skruva på parametrarna kan resultatet komma att bli ett helt annat. Hanner berättar att när det gäller impairment test så går det att vara positiv om så önskas och negativ om företaget hellre vill det. Men att det rimligen måste vara på så vis, då inget bättre sätt att göra det på finns. Visserligen har det redan innan funnits krav på att företag skall göra nedskrivningar på tillgångar som inte håller sitt värde men numera är det mer tydligt, vare sig det gäller immateriella tillgångar eller materiella tillgångar, då företag tillåter sig att aktivera. Med andra ord har företagen krav på sig att faktiskt göra bedömningar kontinuerligt, det är enligt Hanner ett steg i rätt riktning då läsaren nu kan förvänta sig att posterna i balansräkningen är prövade.

Hanner anser att det klart går att fundera över vad som är det mest rättvisande när det gäller standarder, men tycker ändå att IASB:s regelverk är bättre än det klassiska med försiktighetsprincipen och anskaffningsvärdemetoden. Hanner frågar sig vad de senare ger för slags information till läsaren, det enda läsaren vet är att det finns dolda reserver men ingenting sägs om hur stora de är.

Tillämpningen av IAS 38 och IAS 36 leder ofta till olika frågeställningar. Dels ger de upphov till frågeställningar vid förvärvsanalyser, vilka immateriella tillgångar skall företaget ta upp? Men framförallt, hur skall de värderas? Värderingsfrågor vad gäller immateriella tillgångar är inte helt triviala. Om företaget exempelvis skall värdera ett varumärke så finns det tekniker för att göra det, men det är inte något som är vardag vare sig för redovisare ute på företag eller för specialister på redovisningsbyråer.

Vad gäller upplysningarna som enligt standarderna skall lämnas anser Hanner att det här ställs rimliga krav. Upplysning skall lämnas om det behövs för läsarens förståelse. Det får dock inte bli för detaljerat, men vad som möjligen saknas i företags upplysningar är beskrivning av svåra bedömningsfrågor och andra känslighetsuppgifter såsom vad resultatet hade blivit om en annan bedömning gjorts. Det är inte regelverket som brister utan det är snarare företagen som inte klarar av tillämpningen av det så som det är tänkt. I hälften av fallen är det intetsägande information som står i noterna, det är i princip standardfraser utan anpassning till den egna verksamheten. Hanner skulle vilja se att upplysningarna var mer företagsanpassade.

4.3 Ernst & Young

Ernst & Young är ett revisionsföretag som utöver revision även erbjuder skatterådgivning, transaktionsrådgivning, affärsrådgivning och redovisning. Ernst & Young finns på många ställen runt om i världen. De har kontor i 140 olika länder med sammanlagt 130 000 anställda. I Sverige finns Ernst & Young på ett 70-tal platser och här arbetar 1 830 medarbetare (Ernst & Young, Årsredovisning 2006/2007).

⁴ Nedskrivningsprövning

4.3.1 Intervju med Pär Falkman

Pär Falkman⁵ har arbetat på Ernst & Young sedan åtta år tillbaka. Han arbetar som redovisningsspecialist med huvudsaklig inriktning på byråns noterade stora bolag. Falkman arbetar i Göteborg men även mycket i Stockholm, då det där finns många noterade koncerner.

Intellektuella tillgångar

Falkman menar att varumärken är den tillgång utav de intellektuella tillgångarna som företag redovisar mest i sina balansräkningar. Varumärken har alla företag på ett eller annat sätt och många förvärv ger i dagsläget upphov till identifierbara varumärken. Patent är näst vanligast och sist kommer upphovsrätter. Det allra vanligast är att intellektuella tillgångar upptäcks i samband med företagsförvärv. Enligt IASB skall bolag göra allt för att dela upp övervärdet så mycket som möjligt.

Enligt Falkman råder det en viss osäkerhet kring aktivering av intellektuella tillgångar. Det är mestadels samma typ av frågor som uppkommer och det berör utvecklingsutgifter i företag. Dessa utgifter skall företag balansföra då de uppfyller ett antal kriterier i IAS 38, svårigheten inom området är att bedöma huruvida kriterierna uppfylls eller inte. Utgifter för forskning är inte aktiverbara, men någon gång räknas det som utveckling och det svåra här är att göra bedömningen när utgiften blir aktiverbar. Falkman anser att det finns en gråzon mellan när det är givet att det är forskning och när det är givet utveckling, han menar dock att de internationella redovisningsstandarderna är mer sofistikerat när det gäller detta än vad uttalanden från Bokföringsnämnden, BFN, är.

Rättvisande bild

Enligt Falkman kan begreppet rättvisande bild definieras på olika sätt beroende på vilken teori som man hänför sig till. Han menar att av IASB:s ramverk framgår det att rättvisande bild uppnås då deras standarder tillämpas. Falkman tror inte att normgivare någon gång kommer att skriva en definition av begreppet rättvisande bild. Det nuvarande systemet bygger på att företags finansiella rapporter ger en rättvisande bild om punkterna i standarder följs, med vissa eventuella undantag. Sedan finns det alltid möjlighet att inom ramen för detta diskutera de kvalitativa egenskaperna såsom relevans och tillförlitlighet. Om alla standarder uppfyller egenskaperna och når uppsatta mål är det svårt att argumentera för att en efterlevnad av standarderna inte ger en rättvisande bild, utan då måste en annan ansats innehas. Falkman menar att det pågår en diskussion mellan det som är historiskt svenskt, vilket är resultatfokuserad redovisning, och IASB som är fokuserat på balansräkningen.

Falkman förklarar att då en person står kvar i det historiska anser inte denne att IASB är rättvisande utan följer endast standarderna för att det är dem som företaget skall följa. Falkman har arbetat med IFRS/IAS i många år och anser att standarderna är bra, men att han vissa gånger är kritisk till vissa lösningar. Det händer fortfarande, även om han arbetat med regelverket länge, att han läser något från IASB utan att förstå modellen. Rättvisande bild enligt Falkman blir det om företag har en uppsättning principer som de kan bevisa är korrekta på något sätt, det är alltså dels en lägningsfråga men även en bevisfråga.

⁵ Pär Falkman, redovisningsspecialist Ernst & Young, intervju den 29 april 2008 Göteborg

En avsaknad av en definition av rättvisande bild tror inte Falkman påverkar företag. Detta för att det finns en avvikelse mellan normgivarnas teoretiska syn och vad bolag är beredda att ta till sig. Bolag är pragmatiska och skall upprätta fyra bokslut per år. Endast en ytterst liten procent av dem som är ansvariga för redovisningen ute i bolagen sitter aktivt och filosoferar om begreppet rättvisande bild.

Falkman anser att mer omfattande information gällande intellektuella tillgångar i noterna skulle bidra till en mer rättvisande bild. När det gäller subjektiva och svårvärderade resurser borde de beskrivas mer ingående i årsredovisningen än vad de gör idag. Han anser att istället för de standardskrivningar som återfinns i noterna skall företag skriva mer om de olika tillgångarna, särskilt i de fall då det rör sig om patent eller varumärken. Det är betryggande om företag har argumenterat och beskrivit tillgångarnas värde. Enligt IAS 38 skall väsentliga tillgångar beskrivas, det är dock något som inte alltid görs. Bolag kan hävda att viss information rörande en tillgång inte är konkurrensneutralt och väljer därför att inte lämna sådan information. Falkman anser alltså att mer information skulle leda till en mer rättvisande bild, men han menar att det är en lång väg dit. Vad som skall finnas i åtanke är att en svensk årsredovisning för ett storbolag har gått från 60 till 120 sidor sedan IFRS/IAS infördes och det blir bara mer och mer. Det har därför inneburit en stor omställning för företag. Men en perfekt finansiell information skulle enligt Falkman vara väldigt lång.

Det har inte utvecklats någon direkt praxis i tolkningar av rättvisande bild, däremot finns praxis av tolkningar av IAS 38 och vad som är rättvisande utifrån den. Det handlar om att måla upp en bild som hänger samman, frågan är egentligen bara då om de principerna om tillgångar och skulder, intäkter och kostnader ger upphov till en rättvisande bild. Det har mer att göra med vilken teoretisk riktning som innehas. De som anser att IFRS/IAS är det bästa anser inte att det som BFN säger är rättvisande. Falkman menar att vad som är rättvisande bild endast kan härstamma från en uppsättning och all typ av redovisning kan därmed inte bli rättvisande. Därför har den personliga inställningen om vad som är viktigt och vad som är bra redovisning en viktig del.

Standarder

Falkman anser att gällande standarder för koncernredovisning är bra, de kan dock i vissa fall vara svårtillämpbara. Han menar att abstrakta tillgångar är svåra att hantera eftersom de kan både uppstå och försvinna snabbt. I dagsläget finns det fler restriktioner vad gäller immateriella tillgångar än vad det finns för materiella tillgångar, vilket Falkman inte tycker är bra. Han menar att en tillgång alltid är en tillgång och påpekar att vissa bolag har många materiella tillgångar medan andra har många immateriella tillgångar, men han anser ändå att det blir rättvisande om IFRS/IAS följs.

Enligt Falkman ger de standarder som finns för koncernredovisning av intellektuella tillgångar en rättvisande bild. Han tror emellertid att det finns ännu fler tillgångar som borde redovisas, men att det pågår en process för hantering av detta och det råder viss försiktighet. Falkman berättar även att immateriella tillgångar har en tendens att vara ett högkonjunktursproblem. Det beror på att i högkonjunktur förvärvas många bolag, vilket inte i lika stor utsträckning görs i lågkonjunktur. De senaste fem åren har många förvärv genomförts och när förvärven minskar kommer det finnas få transaktioner som synliggör dessa tillgångar, det är ett problem. Aktivering av internt utvecklad varumärken är ej tillåtet idag, men nästa steg borde enligt Falkman vara att tillåta det. Det stora problemet är att det inte går att sätta ett värde på sådana tillgångar även om det helt klart är en tillgång. Bolag kan

för att kompensera detta skriva information om de upparbetade varumärkena i övriga årsredovisningen.

Svårigheter med tillämpning av IAS 38 är att bedöma när utgifter räknas som utveckling från att ha varit forskningsutgifter. IAS 36 är svår på många sätt. Av standarden framgår att bolag skall göra nedskrivningsprövningar. Falkman menar att det kan vara svårt att göra denna prövning och att det handlar om hur bra bolag är på att budgetera och prognostisera framtida flöden kopplat till en grupp av tillgångar dit exempelvis varumärken är hänförliga. Något som utomstående bör kunna se i årsredovisningen är bland annat diskonteringsräntan och prognostillväxttakten. En nuvärdeskalkyl kan på många sätt manipuleras av bolag genom att ändringar görs i de två procentsatser, därför är det av stor vikt att läsare kan ta del av dem för att själva se om det är rimligt.

Falkman anser att de upplysningar som enligt standarderna skall lämnas kunde vara mer deskriptiva, alltså att bolag mer skall beskriva vad för slags immateriella tillgångar de har. Mer tilläggsinformation skulle öka förståelsen för bolagets sätt att tänka och därför borde upplysningarna vara fler.

4.4 Cloetta Fazer

Cloetta Fazer är nordens största företag när det gäller choklad och sockerkonfektyr. Koncernen är verksam på flera marknader, marknaderna är Sverige, Finland, Norge, Danmark, Baltikum, Ryssland samt Polen. Karl Fazer, Kexchoklad, Dumle, Geisha och Polly är exempel på några av de mest prioriterade varumärkena. Sammanlagt har koncernen fem anläggningar för produktion, två i Sverige och tre i Finland (Cloetta Fazer 2008).

4.4.1 Årsredovisning 2007

I Cloetta Fazer:s balansräkning för år 2007 kan under rubriken Anläggningstillgångar posten Immateriella anläggningstillgångar utläsas. Värdet på posten uppgår till 247 mkr. I kommentarerna till balansräkningen framgår att 229 mkr av detta belopp utgörs av goodwill och varumärken från förvärvet av Candelia AB som genomfördes år 1998, samt att 6 mkr utgörs av varumärken i de finska dotterbolagen. I kommentarerna kan även läsas att internt upparbetade kostnader för varumärken inte aktiveras. Inga avskrivningar görs för varumärken utan de prövas årligen för att se om ett eventuellt nedskrivningsbehov föreligger.

I not 16 Immateriella anläggningstillgångar framgår anskaffningsvärden för Cloetta Fazer:s varumärken. Vidare beskrivs de nedskrivningsprövningar som gjorts för de kassagenererande enheterna som innehåller goodwill och varumärken. Nedskrivningsbehovet för varumärken har prövats individuellt medan goodwill fördelats till Cloetta Fazer AB. De återvinningsvärden som bolaget beräknat grundas på en kassaflödesprognos med obestämd nyttjandeperiod. Det första året grundas på en av företagsledningen fastställd affärsplan. Därefter baseras beräkningarna på förväntad försäljningstillväxt, vinstmarginaler och investeringsbehov. I noten framgår att den långsiktiga tillväxten för varumärkena har beräknats till 1-3 procent per år och att diskonteringsräntan före skatt för varumärken beräknats till 11,8 procent.

4.4.2 Intervju med Matti Ahlblad

Matti Ahlblad⁶ arbetar i Cloetta Fazer:s moderbolag som har sitt säte Ljungsbro utanför Linköping, huvudkontoret är beläget i Stockholm men ekonomifunktionen ligger i huvudsak kvar i Ljungsbro. Här arbetar Ahlblad som koncernredovisningschef vilket innebär koncernredovisning samt upprättande av årsredovisningar och delårsrapporter. Arbetet består även av skattefrågor och andra typer av frågor som rör koncernen.

Intellektuella tillgångar

Då Cloetta Fazer är ett varumärkesföretag består deras immateriella tillgångar framförallt av varumärken. Koncernen har både paraplyvarumärken och produktvarumärken. Cloetta och Fazer är paraplyvarumärken. Produktvarumärken är det som kunderna tänker på när de vill köpa något, några exempel på sådana varumärken är Kexchoklad, Plopp och Dumle. Varumärken är koncernens största immateriella tillgång, men varumärken är även den största tillgången överhuvudtaget. Ahlblad berättar att koncernens immateriella tillgångar i huvudsak är internt upparbetade. Cloetta Fazer bildades år 2000 då Cloetta och finska Fazer Konfektyr gick samman. Men båda företag bildades långt innan sammanslagningen, närmare bestämt under 1800-talet. Koncernens varumärken har alltså byggts upp under årens lopp vilket innebär att Cloetta Fazer inte har det värdet i balansräkningen som erhålls vid förvärv. Med andra ord har de drygt 70 år gamla varumärkena, till exempel Kexchoklad, inga bokförda värden i balansräkningen.

Koncernen har dock gjort en del förvärv vilket innebär att de ändå har tagit upp varumärken i balansräkningen. År 1998 förvärvades Candelia vars mest kända varumärke är Polly. Koncernen har även genomfört ett förvärv i slutet av år 2007 och början av år 2008 vilket medför att det kommer att uppstå ytterligare varumärken i balansräkningen. Förutom varumärken är goodwill den andra stora immateriella posten, som även har det största bokförda värdet inom gruppen immateriella tillgångar. Att varumärkena har ett lågt bokfört värde beror på att de främst är internt upparbetade.

Då Cloetta Fazer inte aktiverar egna varumärken i balansräkningen anser Ahlblad att det inte är svårt att veta när intellektuella tillgångar skall tas upp. Eftersom koncernen inte bedriver någon grundforskning och utvecklingsarbete utan främst gör anpassningar och variationer av befintligt sortiment så aktiveras inte sådana kostnader. Exempel på utvecklingskostnader är ny förpackning, design eller smak.

Rättvisande bild

Ahlblad anser att rättvisande bild innebär att företagets intressenter skall få en rättvisande bild av företagets intjäningsförmåga och ställning. I årsredovisningen och på hemsidan beskriver Cloetta Fazer sina största varumärken. Här lämnas förklaringar om vilka varumärken koncernen har och hur de arbetar med varumärkena. Utvecklingen för dessa varumärken har en avgörande betydelse för koncernens resultatutveckling. Att begreppet rättvisande bild inte givits någon definition tror Ahlblad är för att om redovisningsreglerna följs så skall de sammantaget ge en rättvisande bild av företaget. En avsaknad av en definition har inte påverkat Cloetta Fazer.

⁶Matti Ahlblad, koncernredovisningschef Cloetta, telefonintervju den 21 april 2008

Ahlblad berättar att när de finansiella rapporterna upprättas så lägger koncernen särskild vikt vid de kvalitativa egenskaperna. Samma redovisningsprinciper används varje år och koncernen har en rapportering som är jämförbar så långt som det är möjligt.

Standarder

Enligt Ahlblad ger standarderna en rättvisande bild. Såsom beskrivits i Cloetta Fazer:s årsredovisning och med beaktande av de antaganden som koncernen gjort så anses de upptagna värdena vara rimliga.

Koncernens största poster, varumärken och goodwill, har ingen bestämd nyttjandeperiod. Att nyttjandeperioden är obestämd beror på att det inte går att bestämma någon tidsgräns då värdet på varumärkena är kopplat till de löpande investeringar i marknadsföring och produktutveckling som görs. Cloetta Fazer:s stora starka varumärken, även de som förvärvats, är något som ständigt underhålls genom kontinuerlig utveckling, reklam och marknadsföring. Det är skälet för varför inga avskrivningar görs. För att ett varumärke skall skrivas av krävs att det händer något, exempelvis att varumärket läggs ner.

Vad gäller de upplysningar som enligt IAS 38 skall lämnas har Ahlblad svårt att uttala sig om, koncernen har mycket internt upparbetade varumärken. Upplysningar är mer viktiga i vissa företag än vad de är i andra, vilket beror på vad för slags företag det rör sig om. Hade Cloetta Fazer varit ett forsknings- och utvecklingsföretag hade upplysningar i noter varit av större vikt. Då de flesta av koncernens varumärken skapats internt kan de inte upplysa om dem i noterna, istället upplyses det om varumärkena i andra delar av årsredovisningen.

Införandet av IAS 38 har inte inneburit några större förändringar för Cloetta Fazer. Inget förvärv har gjorts förrän det senaste året vilket inneburit att IAS 38 inte tillämpats i någon större utsträckning. Införandet har inte haft någon större praktisk betydelse. Dock kan IAS 36 ställa till det ibland, framförallt när det gäller impairment test. Det är alltså IAS 36 som koncernen har mer bekymmer med, det kan vara svårt att avgränsa vilka parametrar som skall tillämpas. Det är mer arbete med IAS 36 än vad det är med IAS 38. Varför IAS 36 är komplicerad beror på att den kräver framtidsbedömningar. Till att börja med, vilken kassagenererande enhet tillhör dessa tillgångar? Vilken tillväxt tror vi på? Det bygger alltså väldigt mycket på bedömningar och antaganden. Ahlblad berättar att hur dessa parametrar slår kan påverka värdet och att sannolikt alla företag till och från har problem med det här.

4.5 Fagerhult

Fagerhult både utvecklar och tillverkar system för belysning, belysningssystem för bruk såväl inomhus som utomhus. Koncernen har mer än 1 800 anställda och är Nordens största belysningskoncern. De har även en dominerande roll på den Europeiska marknaden. Huvudkontoret ligger i Habo, några mil från Jönköping, och koncernens säljbolag samt tillverkande företag återfinns på många platser runt om i världen (Fagerhult 2008).

4.5.1 Årsredovisning 2007

I Fagerhult:s balansräkning finner läsaren tre poster under rubriken Immateriella tillgångar, vilka är goodwill, varumärken och övriga immateriella tillgångar. Posten varumärken uppgick år 2007 till 59,8 mkr. I avsnittet Redovisnings- och värderingsprinciper framgår att Fagerhult:s varumärken till största delen har uppkommit då koncernens dotterbolag förvärvats. Då ett varumärke förvärvas värderas det till verkligt värde och nyttjandeperioden är 20 år. Av not 10 Immateriella tillgångar framgår ingående anskaffningsvärde av företagets varumärken samt även omräkningsdifferenser och avskrivningar, årets avskrivning för varumärken är 3,7 mkr. Eftersom Fagerhult har bestämt nyttjandeperiod på sina varumärken görs ingen nedskrivningsprövning av dem.

4.5.2 Intervju med Johan Wetterlund

Johan Wetterlund⁷ arbetar som koncerncontroller och har ansvar för den ekonomiska rapporteringen i koncernen. Han arbetar även med skatt, försäkringar, patent och varumärken, dock är hans huvudsakliga uppgift Fagerhult:s ekonomiska rapportering.

Intellektuella tillgångar

Fagerhult har aktiverat varumärken i koncernens balansräkning. Wetterlund berättar att då de köper ett bolag måste de inventera fram övervärden som uppkommer. Det kan vara svårt att hitta och sätta ett värde på dem, men det är något som måste göras. Förutom goodwill är varumärke den stora delen. Posten utgörs egentligen av ett varumärke som uppkom i samband med ett förvärv år 2005. Något som det talas mer och mer om är marknadsnärvaro, det kan sägas innebära den kunskap som företag har om marknaden som företaget befinner sig på. Fagerhult värderar sin marknadsnärvaro som vissa gånger kan vara minst lika mycket värt som varumärket.

Wetterlund anser inte att det är särskilt svårt att veta när aktivering av intellektuella tillgångar vid förvärv får ske, dock kan det vissa gånger vara svårt att specificera vad som egentligen har förvärvats. Många gånger finns en känsla av vad som köpts, men det är inte alltid den stämmer. Enligt Wetterlund är det något svårare att veta när aktivering får ske när det gäller upparbetade tillgångar. Vad gäller sådana tillgångar aktiverar Fagerhult endast kostnader för produktutveckling. Fagerhult har inte balansfört några patent eller upphovsrätter i balansräkningen.

Rättvisande bild

Enligt Wetterlund innebär begreppet rättvisande bild att i ekonomiska termer visa verksamheten så som den ser ut idag, det är emellertid viktigt att inte vara helt låst vid en viss tidpunkt. Vissa händelser är kopplade till balansdagen, såsom valutor. Förändringar i valutor kan påverka siffrorna ordentligt, då gäller det att bland annat beskriva varför det har påverkat. Det är även viktigt att företag redovisar verksamheten som en going concern, att redovisningen i företaget är uppställd på ett sätt som visar på fortlevnad. Exempelvis att inte

⁷ Johan Wetterlund, koncerncontroller Fagerhult, telefonintervju den 23 april 2008

låta engångseffekter slå igenom för hårt i resultat- och balansräkningen utan att exakt beskriva vad företaget har gjort. Wetterlund anser att de redovisningsprinciper som Fagerhult tillämpar leder till ett rimligt värde på bolaget. Sedan finns alltid värden i bolag som inte kan värderas och som företag inte kan sätta en exakt siffra på, dessa värden går förlorade idag. Han tar kunskapskapital som ett exempel. I Fagerhultkoncernen finns sådant kapital, men är inte upptaget i balansräkningen. Wetterlund menar då att bolaget på så sätt inte värderas helt korrekt. Idag finns dock inga principer för hur aktivering av kunskapskapital skulle ske eller hur en värdering av sådant kapital skulle se ut. Allt i bolaget aktiveras inte och i och med att det inte finns med i balansräkningen anser Wetterlund att det inte ger en rättvisande bild av bolaget. Det är något som inte enbart Fagerhult råkar ut för, det finns många företag som inte kan ge en rättvisande bild av verksamheten om läsaren endast ser till företags förmögenhet.

Det finns ingen klar definition av vad som är rättvisande bild och Wetterlund tror att det kan bero på att normgivarna inte riktigt vet vad det är och att det helt enkelt är för komplicerat för att ges en definition. Han menar även att väldigt subjektiva bedömningar av begreppet kan ske och att det på så sätt kan missbrukas. En avsaknad av en tydlig definition av rättvisande bild har sålunda inte påverkat Fagerhult.

De upplysningar som lämnas i noterna om intellektuella tillgångar anser Wetterlund vara tillräckliga för att ge en rättvisande bild. Fagerhult har även kompletterande information i delen före årsredovisningen. Informationen i noterna med tillägg av det som står i övriga årsredovisningen anser Wetterlund är tillräckligt för att det skall ge en rättvisande bild av koncernen. I övrigt menar Wetterlund att kvaliteten på deras finansiella rapportering är viktig.

Standarder

Wetterlund kan ibland tycka att arbetet med IAS 38 och IAS 36 är besvärligt. Han menar att det kan vara svårt att följa med i alla förändringar som sker i standarder och principer. Många gånger är standarderna så avancerade att hjälp behövs utifrån för att tolka och tyda vad som egentligen menas, Wetterlund påpekar även att det inte enbart är dessa standarder utan att det innefattar många andra standarder som företaget tillämpar. Fagerhult anlitar en redovisningskonsult i de frågor som de känner sig osäkra på och de erhåller då rådgivning. Tidigare kunde sunt förnuft användas mer, men det går inte idag då det är så hårt reglerat. Wetterlund upplever att vissa standarder inte är helt genomtänkta. Exempel då frågor dykt upp är vid värdering i samband med förvärv av bolag, där har Fagerhult känt att de velat gå till väga på annat sätt än vad standarden tillåter. I övrigt anser Wetterlund att tillämpning av IAS 38 och IAS 36 ger en rättvisande bild av deras intellektuella tillgångar, och att de följer standarderna så bra som det går. Vad gäller de upplysningar som skall lämnas enligt standarderna anser Wetterlund vara tillräckliga och påpekar att notapparaten ändå utökas varje år.

Bedömning av Fagerhult:s intellektuella tillgångars nyttjandeperioder grundas på sunt förnuft. Utöver det är det en rad andra faktorer som skall vägas in i bedömningen. Om Fagerhult förvärvar ett bolag som har ett varumärke som är starkt i dagsläget måste företaget ändå tänka framåt. De måste fundera över om varumärket skall verka under eget namn eller eventuellt byta namn till Fagerhult. Nyttjandeperioderna på varumärkena i koncernen skiljer sig åt. Det beror bland annat på storleken på varumärket, hur varumärkets framtid ser ut samt även om varumärket längre fram skall ändra sitt namn till Fagerhult. Då ett varumärke anses vara etablerat på sin marknad får det en längre avskrivningstid.

4.6 KappAhl

KappAhl har cirka 300 butiker i Sverige, Norge, Finland och Polen, och ungefär 3 800 anställda. KappAhl är en modekedja som säljer mode till många olika människor, men inriktar sig på kvinnor i åldersgruppen 30-50 år med familj. Huvudkontoret och distributionscentralen återfinns i Mölndal (KappAhl 2008).

4.6.1 Årsredovisning 2007

I KappAhl:s balansräkning för år 2007 kan läsaren under rubriken anläggningstillgångar utläsa posten Immateriella tillgångar. Värdet för tillgångarna uppgick till 1 354,3 mkr. I kommentarerna till koncernens balansräkning framgår det att posten i huvudsak består av goodwill, 696 mkr, samt även av varumärke, 610 mkr. KappAhl genomför varje år, eller oftare då behov anses föreligga, en prövning av värderingen som företaget gjort av sina immateriella tillgångar. KappAhl gjorde bedömningen att det inte fanns någon risk för behov av nedskrivning.

I not 1 Redovisningsprinciper framgår att varumärket KappAhl har existerat i över 50 år och har successivt blivit allt starkare och starkare. Varumärket förväntas att fortleva en längre tid och därför gör KappAhl bedömningen att tillgången har en obestämd nyttjandeperiod. Då avskrivning inte sker utförs prövning varje år om det föreligger något nedskrivningsbehov.

Vidare i not 10 Immateriella anläggningstillgångar kan läsaren mer specifikt se vilka immateriella tillgångar som KappAhl har. Företaget gör även en närmare beskrivning av nedskrivningsprövning för bland annat varumärken. Här framgår att år 2007 nedskrivningsprövning baserats på kassaflödesprognoser för fyra år. Efter de fyra åren har en beräkning på ett evigt flöde gjorts eftersom det inte går att fastställa en nyttjandeperiod. KappAhl har räknat med en årlig tillväxttakt på två procent och kassaflödenas nuvärde har beräknats med en diskonteringsränta på 6,3 procent. Viktiga variabler som företaget vid nedskrivningsprövning tagit hänsyn till är marknadsandel och -tillväxt, bruttomarginaler och omkostnader. Företagets beräkningar har visat att det inte föreligger något behov av nedskrivning.

4.6.2 Intervju med Håkan Westin

Håkan Westin⁸ är finansdirektör på KappAhl och har arbetat på företaget sedan år 1989. Innan Westin började sin anställning på företaget studerade han ekonomi på Handelshögskolan i Göteborg.

Intellektuella tillgångar

KappAhl har olika typer av immateriella tillgångar i koncernen, bland annat har de IT och system. Westin berättar att det ibland kan finnas svårigheter med att veta vad som är utvecklat och vad som faktiskt är köpt. För att KappAhl skall aktivera en utgift som en immateriell tillgång måste det vara någonting som de ser kan bli relativt konkret och som kan användas under ett antal år. Westin menar dock att det inte finns några större värden i dessa tillgångar

⁸Håkan Westin, finansdirektör KappAhl, intervju den 18 april 2008 Mölndal

utan de stora värdena finns i varumärken och i goodwill. Koncernens immateriella tillgångar uppstod i princip vid ett enda tillfälle. KappAhl ägdes tidigare av KF, Kooperativa Förbundet, men köptes loss från KF år 2004. I samband med förvärvet uppstod övervärden. Företagets uppgift blev då att identifiera vad dessa övervärden bestod av. Westin berättade att de kunde urskilja en tillgång vilken var varumärket KappAhl. Företaget försökte finna olika jämförelser till varumärket KappAhl, men det var inte särskilt enkelt. Det fanns inte speciellt mycket att jämföra med här i Sverige eftersom regelverket var relativt nytt. KappAhl fann istället förvärv i USA och något i Europa som de kunde dra paralleller till och kunde utifrån dem fastställa ett värde på varumärket KappAhl. Värdet på varumärket sattes till 610 mkr och resten bokfördes som goodwill.

Westin ser inte några större problem med att veta när aktivering av intellektuella tillgångar får ske. Där det möjligen kan finnas svårigheter är då det gäller programvaror. Vad som är svårigheten är att ta ställning till om utgifter för det så kallade förprojektet, där företaget utreder olika alternativ och dess fördelar och nackdelar, skall aktiveras. Då förprojektet leder till något konkret kan det eventuellt bli aktuellt med aktivering, exempelvis då projektet mynnar ut i en faktisk produkt. KappAhl aktiverar i princip inte egen tid utan balansför endast externa kostnader. Företaget upplever med andra ord inga direkta osäkerheter vad gäller aktivering av varumärken utan endast när det gäller programvaror.

Rättvisande bild

Westin anser att ordet rättvisande bild som sådant är en definition och att det är svårt att definiera begreppet ytterligare. Westin tror att det var ett medvetet val av normgivare att inte definiera begreppet eftersom det inte riktigt går att skriva en definition som gäller för alla. Det skall vara upp till företag att värdera vad som är rättvisande bild. Det är svårt att upprätta regler som är perfekta över tiden och det är väl därför den här typen av begrepp inrättas. Vad som är viktigt är att inte låta revisorerna bestämma och tolka för mycket av vad som är rättvisande bild. Westin menar att det är lika mycket företagets ansvar och skyldighet att göra tolkningen av vad som är rättvisande. Skillnader i KappAhl:s åsikter jämfört med revisorers kan exemplifieras genom synen på vad som är en kassagenererande enhet. Westin upplever generellt att det finns en strävan från revisorshåll att göra det så detaljerat som möjligt, till exempel att varje enskild butik skall utgöra en kassagenererande enhet. Det håller han inte med om, en värdering görs inte på varje enskild butik utan en helhetsbedömning skall göras.

En avsaknad av en definition av rättvisande bild har inte påverkat KappAhl utan Westin anser att det skall vara så. Westin menar att det inte går att skriva regelverk som är anpassade till alla situationer. Förändringar sker kontinuerligt och regelverket skulle då hela tiden vara steget efter om det skulle vara allt för detaljerat.

Westin berättar att KappAhl är relativt sparsamma när det gäller noterna till intellektuella tillgångar i årsredovisningen. Anledningen till det är att KappAhl har en rejält god marginal till vad som skulle kunna tänkas bli aktuellt för nedskrivning. Westin tror inte att mer noter i balansräkningen skulle bidra till en mer rättvisande bild. Utvecklingen har gått mer mot att ju mer upplysningar som lämnas desto bättre är det. Det är Westin skeptisk till och menar att om årsredovisningarna blir för omfattande är det ingen som förmår att läsa dem. Det är den grundläggande och övergripande intjäningen som läsarna är intresserade av och det spelar ingen roll om varumärken eller hyresrätter har minskat eller ökat i värde, utan det som är av betydelse är om bolaget som enhet kan leverera i vinst och utdelning.

Standarder

Westin anser att KappAhl inte har haft några större problem med att tillämpa gällande standarder för koncernredovisning av intellektuella tillgångar. Men i de fall då nya saker inträffar, som exempelvis ett förvärv, måste KappAhl fundera och läsa på en del. Regelverket är inget som Westin kan utantill utan när det inträffar något får en genomgång av gällande regler ske. Westin berättar även att det vissa gånger kan vara svårt att hitta en egen tillämpning, dels hur fördelning av övervärden skall göras och dels vilken metod som skall användas vid nedskrivningsprövningar av tillgångar. När det gäller prövning av nedskrivning får företaget bygga upp en egen ekonomisk modell kring framtida kassaflöden. I dessa områden kan det bli något svårt att hitta den praktiska tillämpningen, men enligt Westin fungerar det ändå bra.

Vad som är bra med IAS 38 och IAS 36 är att det internationellt blir likartade regler. Något som är mindre bra är möjligtvis att diskussionerna med revisorerna blir något svårare. Tidigare kunde företaget och revisorerna tillsammans sitta ned och diskutera redovisningsfrågor och gemensamt komma fram till vad som är rimligt. Idag är det betydligt fler regler än tidigare och i och med det är det mer detaljer än vad KappAhl är vana vid. Westin anser ändå att standarderna för koncernredovisning av intellektuella tillgångar ger en rättvisande bild.

KappAhl gör ingen avskrivning på vare sig varumärken eller goodwill. Vad som ligger till grund för den bedömningen är bland annat att ingen tidsbestämd nyttjandeperiod kan fastställas. Westin menar att det går att bestämma en avskrivningsperiod för exempelvis en maskin, men att det inte är möjligt att fastställa en nyttjandeperiod för KappAhl:s varumärke. Varumärket är en tillgång som företaget tror att de i framtiden kommer att tjäna pengar på och som de därför inte ser har någon bestämd nyttjandeperiod.

De upplysningar som skall lämnas i noter till företags balansräkningar anser Westin leder till en rättvisande bild av verksamheten. Han menar att den mängd av upplysningar som skall lämnas idag är mer än tillräckliga och anser inte att några tillägg i upplysningarna måste ske för att en rättvisande bild skall kunna uppnås. Westin framför slutligen att om bolaget är lönsamt är det inte särskilt intressant med upplysningar.

4.7 Lindab

Lindab är en koncern som verkar internationellt. Koncernen utvecklar, tillverkar, marknadsför och distribuerar produkter och systemlösningar i tunnplåt och stål. Lindab:s huvudkontor ligger i Greve utanför Båstad och koncernen har cirka 5 000 medarbetare i 30 länder. (Lindab 2008).

4.7.1 Årsredovisning 2007

Lindab har i koncernens balansräkning tagit upp fyra olika poster som avser immateriella tillgångar. En av posterna är patent och liknande rättigheter som har ett värde av noll. I not 16 Immateriella anläggningstillgångar skrivs information om bland annat patent och liknande rättigheter samt varumärken. Under varje tillgångspost framgår ackumulerade anskaffningsvärden, ackumulerade avskrivningar enligt plan samt eventuella nedskrivningar

vid periodens början och slut. Årets avskrivningar på patent uppgår till 1 mkr och vad gäller varumärken har de skrivits av med 9 mkr.

4.7.2 Intervju med Annette Colin

Annette Colin⁹ arbetar som Group Financial Controller & Tax Manager och har arbetat på Lindab i fyra år. Hon ansvarar för all rapportering såväl intern som extern, skatt, IFRS/IAS samt audit. Colin är delaktig vid förvärv och upprättar då förvävsanalyserna och hon fungerar även som support till Lindab:s dotterbolags ekonomichefer.

Intellektuella tillgångar

Immateriella tillgångar som Lindab har är varumärke, patent, IT, kundlista och goodwill. Utöver det tillkommer även balanserade utgifter för utvecklingsarbete. Intellektuella tillgångar upptagna i balansräkningen har uppkommit både genom eget arbete och genom förvärv.

De internt upparbetade intellektuella tillgångarna utgörs av cirka 30 patent som är gällande för maskiner och produkter i Lindab. Colin förklarar att även då patenten i balansräkningen är upptagna till ett värde av noll betyder inte det att patenten inte har något värde. Lindab:s patent är värda 115 tkr men eftersom tillgångarna understiger 500 tkr blir värdet noll i balansräkningen. Colin framhåller att patenten ändå är giltiga idag.

Lindab:s aktiverade varumärke uppkom genom att Astron Buildings S.A förvärvades år 2005. Colin berättar att det kan finnas företag som förvärvat varumärken utan att de egentligen har något värde för företaget. Det handlar då om subjektiva bedömningar. IFRS/IAS säger att om varumärket ger värde för köparen så skall det värdet tas upp i balansräkningen, vilket Lindab alltså har gjort. Vid rörelseförvärv uppstår vanligen ett övervärde, hur övervärdet tolkas varierar bland olika företag. Många företag väljer att ta upp hela övervärdet som goodwill för att på så sätt inte behöva göra avskrivningar, avskrivningar innebär att det blir en kostnad i resultaträkningen. Colin anser inte att det är svårt att veta när aktivering av intellektuella tillgångar skall ske, reglerna i IFRS/IAS är relativt tydliga. Däremot krävs det en del tid till att ta sig igenom regelverket och Colin berättar att vissa angivna bestämmelser måste läsas både två eller tre gånger innan de går att ta till sig.

Rättvisande bild

Begreppet rättvisande bild innebär enligt Colin att företag skall lämna så rikligt med information som möjligt så att läsarens bild eller uppfattning blir rimligt korrekt eller överrensstämmande med verkligheten. Det hela ligger egentligen i orden rättvisande bild.

Normgivare har inte givit begreppet någon klar definition. Colin ställer sig frågan; hur skall begreppet definieras ytterligare? Det är svårt att kvantifiera. Det framgår ändå rätt väl vad som avses. Colin kan ändå tycka att normgivare borde ha gått in mer på att företaget som lämnar informationen måste vidareföra sin uppfattning om förhållandet, men att de samtidigt även gick in på att det är viktigt att vara objektiv trots att ”uppfattningen” egentligen är en subjektiv fråga. Colin kan inte säga att en avsaknad av en definition av begreppet rättvisande

⁹ Annette Colin, Group Financial Controller & Tax Manager Lindab, telefonintervju den 5 maj 2008

bild har påverkat Lindab. De försöker att lämna så korrekt information som möjligt och om hårda fakta saknas görs en kontroll mot vad Lindab tror att en läsare skulle uppfatta av det som står i årsredovisningen, både den skrivna texten och det som står mellan raderna. Kontrollen går till så att Lindab låter många personer, bland annat personer inom koncernen, läsa årsredovisningen innan den publiceras. Först görs dock en bedömning utifrån egen kompetens, men då man på Lindab har kunskap och är insatt kan en del saker vara självklara för dem men inte för andra. För att få synpunkter lämnas därför årsredovisningen till andra med mindre kunskap innan den offentliggörs.

Colin förmodar att en mer omfattande information i noterna skulle kunna bidra till en mer rättvisande bild. Troligen skulle specifikationer av de intellektuella tillgångarna ge mer information och framför allt en möjlighet för läsaren att bilda en egen uppfattning, exempelvis vad för slags patent det är, var och hur länge det gäller och så vidare.

Då Lindab:s finansiella rapporter upprättas läggs självklart särskild vikt vid de kvalitativa egenskaperna. Det är något som man på företaget är mycket noga med och ständigt arbetar för att utveckla då önskan är att årsredovisningen skall vara så bra som möjligt.

Standarder

IAS 38 och IAS 36 anser Colin är heltäckande, som läsare fås en mycket bra uppfattning om bolagets immateriella tillgångar. Meningen med standarderna är att möjliggöra jämförbarheten i samma kategori men även att det skall gå att jämföra med US GAAP, vilket är bra menar Colin. En mindre bra sak med standarderna är dock att IAS 38 punkt 71 är svår. (Punkt 71 säger: Utgifter avseende en immateriell tillgång som ursprungligen kostnadsfördes skall inte senare redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång, eget tillägg). Colin anser att om ett bokföringsfel inträffat borde rättning kunna göras även om det innebär att aktivering sker. Colin anser trots det att standarderna ger en rättvisande bild.

Colin har inte haft några konkreta svårigheter med att tillämpa standarderna, de kan emellertid ibland vara tunga att läsa igenom. Colin förklarar att på Lindab är det två personer som läser igenom allt och sedan gör bedömningar tillsammans. Det kan dock tyckas att standarderna kunde vara något enklare, vissa gånger krävs flera genomläsningar innan det går att förstå. Men det brukar alltid lösa sig då det finns IFRS/IAS experter att rådfråga.

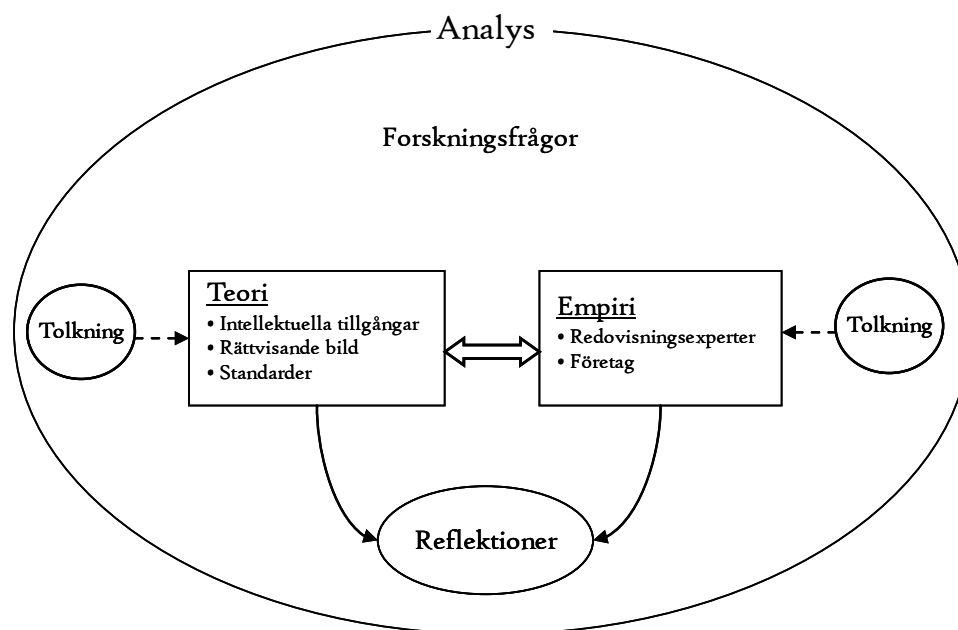
Lindab:s internt upparbetade patent blev år 2007 fullt avskrivna. Nyttjandeperioden har varit mellan fem och tio år för samtliga patent. Avskrivningstiden bedömdes utifrån respektive patents intjäningsförmåga. Det förvärvade varumärket Astron har en avskrivningstid på fem år. Bedömningen att det just skulle vara fem år gjordes då det förvärvade bolaget successivt under fem år skulle integreras i Lindab. Efter fem år skulle alltså varumärket Astron vara borta och allt skulle ha fått namnet Lindab. Varför bolaget valde att integreringen skulle ske under denna tidsperiod och inte snabbare var på grund av att marknaden måste vänja sig vid att Astron snart skulle få namnet Lindab.

Vad gäller de upplysningar som enligt IAS 38 skall lämnas anser Colin vara heltäckande. Colin kan inte komma på något som hon saknar.

5 Analys

I detta kapitel analyseras den teoretiska referensramen och den empiriska undersökningen med utgångspunkt i uppsatsens forskningsfrågor. Här kopplas de två kapitlen samman.

5.1 Tillvägagångssätt



Figur 5.1 *Analysmodell* (Egen konstruktion)

Då detta kapitel författats har vi arbetat utifrån en modell, se figur 5.1 *Analysmodell* ovan. Under hela vår analys har uppsatsens forskningsfrågor varit en ledstjärna, därför är ”forskningsfrågor” i figuren fristående eftersom de inte är knutna till endast en specifik del. Vi anser att det är viktigt för att inte komma ifrån uppsatsens syfte. Analysen utgörs av kopplingar gjorda mellan den teoretiska referensramen och vår empiriska undersökning, vilket illustreras av den tvåriktade pilen mellan teori och empiri boxarna. Även jämförelser respondenterna emellan har gjorts. Genom att ha gjort dessa jämförelser har vår förståelse för ämnet ökat. Tolkningar har skett av olika uttalanden som gjorts i den teoretiska referensramen såväl som i empirikapitlet. De kopplingar som gjorts har gett upphov till egna tankar och reflektioner som de två svarta helstreckade pilarna visar. För att strukturera vår analys har vi valt att dela upp den i olika avsnitt vilket torde underlätta för läsaren. Samma upplägg har valts i analysen som i den teoretiska referensramen och den empiriska undersökningen, det vill säga att först behandla intellektuella tillgångar och därefter rättvisande bild och standarder.

För att underlätta kommande läsning repeteras här respondenternas namn samt företag.

Jan Hannar – Öhrlings PricewaterhouseCoopers
Pär Falkman – Ernst & Young
Matti Ahlblad – Cloetta Fazer
Johan Wetterlund – Fagerhult
Håkan Westin – KappAhl
Annette Colin – Lindab

5.2 Intellectuella tillgångar

Enligt Smith och Parr (2000) utgörs intellektuella tillgångar av varumärken, patent och upphovsrätter. Balansgilla tillgångar kan uppkomma genom såväl förvärv som genom egen uppbyggnad förklarar Hanner. Han menar vidare att det dock är vanligast att intellektuella tillgångar aktiveras i samband med förvärv.

Varumärken är enligt Falkman den mest förekommande i balansräkningen utav de intellektuella tillgångarna. Samtliga av de undersökta företagen har i sin balansräkning aktiverat varumärken. En stor anledning till varför många företag vanligen har balansförda varumärken är enligt Falkman för att det råder högkonjunktur. Under högkonjunktur sker många företagsförvärv vilket leder till att varumärken kan identifieras och därmed tas upp i balansräkningen. Kotler et al (2005) menar att varumärket är företagets starkaste tillgång, varumärken är med andra ord oerhört värdefulla. Cloetta Fazer är ett varumärkesföretag och har därmed många värdefulla varumärken, exempelvis kexchoklad och plopp. Merparten av koncernens varumärken har emellertid inte uppkommit som en följd av rörelseförvärv och är därför inte aktiverade i balansräkningen. Dock har förvärvet av Candelia gett upphov till aktiverbara varumärken. Fagerhult, KappAhl och Lindab har även de genomfört förvärv som lett till balansgilla varumärken.

Falkman menar att den intellektuella tillgång som är näst vanligast i företags balansräkning är patent. Endast ett av de undersökta företagen har patent som en post i balansräkningen, detta företag är Lindab. Lindab:s patent är för maskiner och produkter. Vidare framför Falkman att upphovsrätter är den intellektuella tillgång som är minst vanlig hos företag. Vi kan se att Falkmans påståenden stämmer väl överens med vår empiriska undersökning. Samtliga företag har aktiverat varumärken, endast ett företag har tagit upp patent och inget företag har upphovsrätter som en tillgång i balansräkningen.

De olika företagen har i sina balansräkningar valt att visa sina intellektuella tillgångar på olika sätt. Cloetta Fazer och KappAhl har valt att endast ha rubriken *immateriella tillgångar* i sina balansräkningar. Fagerhult har däremot valt att specificera ytterligare och visa värdet på sin intellektuella tillgång under rubriken *varumärken*. I Lindab:s balansräkning har koncernen valt att ha en specificerad rubrik för *patent och liknande rättigheter*. Samtliga företag har i sina noter enskilt redogjort för värdet på sina intellektuella tillgångar. Om vi ser till KappAhl har de valt att inte ha med varumärken i balansräkning vilket anses vara mindre bra. Vår uppfattning är att posten har stor betydelse för koncernen och att företaget borde belysa tillgången genom att ge den en egen rubrik i balansräkningen.

5.3 Rättvisande bild

Begreppet rättvisande bild har ingen tydlig innebörd menar Lagerström (1996). Eftersom begreppet saknar en tydlig innebörd och inte har en klar definition har företag och andra berörda parter fått göra en egen tolkning. Enligt Hanner innebär en rättvisande bild att läsaren av en finansiell rapport tydligt skall kunna se vilka faktiska förutsättningar företag har för att på så sätt ha möjlighet att dra korrekta framtida slutsatser, med andra ord skall läsaren få en klar bild av företaget. Ahlblad säger att en rättvisande bild betyder att företagets intressenter skall erhålla en rättvisande bild av företags intjäningsförmåga och ställning. Wetterlund menar att då företag visar verksamheten så som den faktiskt ser ut ger det en rättvisande bild. Enligt Westin är inte en definition av begreppet nödvändigt, ordet som sådant är i sig självt en definition. Colin håller med Westin och säger att det hela egentligen ligger i orden rättvisande bild. Colin är ändå av den uppfattningen att en rättvisande bild kan ges först då så rikligt med information som möjligt lämnas. Genom att tillhandahålla rikligt med information ökar det möjligheten för att läsarens bild överensstämmer med verkligheten. Thomasson et al (2004) menar att årsredovisningar skall vara överskådliga och att god redovisningssed skall följas för att en rättvisande bild av verksamheten skall kunna ges. Vidare är de av uppfattningen att det inte exakt går att fastställa en klar definition av begreppet som fungerar för alla olika typer av företag.

Falkman går dock djupare in på begreppet rättvisande bild och menar att begreppet kan ha flera olika betydelser beroende på vilken teori personen i fråga hänför sig till. Falkman är positivt inställd till IASB och säger att det i organets ramverk framgår att en rättvisande bild erhålls då deras standarder tillämpas. Med andra ord menar Falkman att vad en rättvisande bild är beror på en persons fallenhet för en viss teori. Tycker en person att IASB är det bästa alternativet anses alltså en tillämpning av deras standarder ge en rättvisande bild, vilket förmodligen personer som betraktar BFN:s uttalanden som det bästa inte skulle hålla med om. Vad som anses ge en rättvisande bild beror alltså på personlig inställning. Detta kan vi hålla med om då alla omöjligt kan ha samma inställning till och syn på en särskild företeelse, personliga preferenser påverkar säkerligen alltid till viss del. Här kan en tydlig svårighet med att fastställa en klar definition av begreppet urskiljas. Även vi har svårt att ge begreppet en klar definition då orden rättvisande bild enligt oss säger allt.

Att begreppet rättvisande bild inte av normgivare givits någon klar definition har Hanner inte funderat speciellt mycket på. Om en definition av begreppet ändå skulle finnas tror Hanner att det i så fall snarare skulle vara en definition av vad som inte är rättvisande bild. Wetterlund tror att avsaknaden helt enkelt beror på att det är för komplicerat att ge begreppet en definition. Westin är av samma uppfattning som Wetterlund då han säger att det inte går att formulera en generell definition som är tillämplig för alla företag, detta är ett medvetet val från normgivarnas sida menar han. Samtliga företag anser att en avsaknad av precisering av begreppet inte har påverkat dem och båda redovisningsexperterna ser inte heller någon direkt effekt av att en definition saknas. Enligt Westin skall det vara företagen själva som avgör vad som är rättvisande bild. Vi kan hålla med Westin till en viss del, företag har givetvis en bra förutsättning för att veta vad som är en rättvisande bild av verksamheten då det är dem som utgör verksamheten. Men redovisningsexperter och revisorer har ändå en viktig roll att spela då de är insatta i verksamheten men ändå befinner sig på utsidan och känner av behovet av vad som bör redovisas för att en rättvisande bild skall kunna ges. Hanner berättar att det idag råder en balansgång mellan vad företaget inte vill lämna ut och de krav som kan ställas på företagen. Av Hanners uttalande förstår vi att det inte är helt enkelt att, varken för företag eller revisorer, få sin vilja igenom.

Som tidigare nämnts anser Lagerström (1996) att begreppet har en oklar innebörd och menar därför att begreppets betydelse måste utvecklas och fastställas i praxis. Som vi förstår det fanns ingen fastställd praxis då Lagerström uttalade sig om det. Hanner är något osäker på om det i dagsläget finns någon praxis gällande vad rättvisande bild är men säger att om det nu skulle finnas, så är praxis förmodligen att tillämpa det gällande regelverket. Falkman är inne på samma spår då han framhåller att praxis finns gällande tolkningar av IAS 38 och vad som är rättvisande utifrån standarden, men att det däremot inte finns någon direkt praxis gällande tolkning av begreppet som sådant. En indikation på att praxis är som Hanner, men även Falkman till viss del, säger får vi genom Ahlblads påstående om att rättvisande bild ges då gällande redovisningsregler tillämpas.

Enligt IASB:s *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter* kan årsredovisningar sägas ge en rättvisande bild då de har kvalitativa egenskaper. Ramverket framhåller fyra egenskaper som de mest väsentliga, vilka är begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. Falkman tar upp de kvalitativa egenskaperna och menar att om regelverket ger upphov till att de kvalitativa egenskaperna uppfylls torde det ge en rättvisande bild. Både Ahlblad och Colin framhåller att de lägger särskild vikt vid de kvalitativa egenskaperna när finansiella rapporter upprättas. För att Lindab:s årsredovisningen skall kunna förstås och innehålla så korrekt information som möjligt genomförs kontroller. Det innebär att många olika personer får ta del av årsredovisningen innan den publiceras. Vi funderar på om det är tillräckligt att följa standarder för att årsredovisningen skall ha kvalitativa egenskaper eller om det är nödvändigt att utöver detta lägga särskild vikt vid egenskaperna.

5.4 Standarder

Enligt Hanner kräver IAS 38 och IAS 36 mycket teknik, framförallt då standarderna fordrar att framtidsprognoser görs. I synnerhet IAS 36 som behandlar framräkning av nyttjandevärde kräver sådana framtidsbedömningar. De parametrar som används vid prognoser kan komma att förändra resultatet oerhört mycket enbart genom en liten ändring av parametrarna, menar Hanner. Även Falkman poängterar att bolag kan manipulera resultatet genom att exempelvis ändra på parametrar såsom diskonteringsränta och prognostillväxttakt. Han menar vidare att IAS 36 kan vara svår att tillämpa. Enligt IAS 36 (2007) skall ett företags tillgång skrivas ned då det bokförda värdet överstiger återvinningsvärdet. Återvinningsvärdet är det högsta av en tillgångs verkliga värde och dess nyttjandevärde.

Hanner menar att det redan innan IFRS/IAS infördes fanns krav på nedskrivningprövningar men att det numera är mer tydligt att prövningar måste göras. Han anser det vara ett steg i rätt riktning eftersom posterna i balansräkningen då kan förväntas vara prövade. Vi håller med Hanner och menar att sådana prövningar är viktiga då intellektuella tillgångars värde lätt kan förändras och att en uppdatering då är nödvändig.

Wetterlund kan vissa gånger tycka att tillämpningen av IAS 38 och IAS 36 är svår, i synnerhet då det sker förändringar i standarderna. Ofta anlitas en redovisningskonsult som ger rådgivning i frågor där Wetterlund känner sig osäker. Colin menar att standarderna är heltäckande och att de gör det möjligt att jämföra finansiella rapporter med varandra. Samtidigt anser hon att standarderna är något komplicerade och berättar att hon ibland är tvungen att fråga IFRS/IAS experter om råd. Även Falkman som är redovisningsspecialist kan

ibland tycka att standarderna är svårtillämpbara. Detta visar på att standarderna upplevs som svåra av såväl företagen som specialisterna.

Hanner menar att en tillämpning av IAS 38 och IAS 36 ger upphov till frågeställningar rörande hur immateriella tillgångar skall värderas. Han menar att sådana värderingar inte är helt triviala. Även Kotler et al (2005) ser svårigheten i att fastställa ett värde för den immateriella tillgången varumärke. Enligt IAS 38 (2007) skall utgifter för forskning alltid kostnadsföras medan utgifter för utveckling skall aktiveras under förutsättning att vissa kriterier uppfylls. Att göra en bedömning om när arbetet övergår från forskning till utveckling menar Falkman är en svårighet med standarden. Han talar om den så kallade gråzonen där det råder en stor osäkerhet kring hur utgiften skall hanteras.

IAS 38 (2007) säger att företag skall göra en bedömning huruvida deras tillgångar skall ha en begränsad eller obegränsad nyttjandeperiod. Cloetta Fazer har valt att ha en obestämd nyttjandeperiod på sina varumärken eftersom företaget fortlöpande investerar i sina varumärken. Även KappAhl har obegränsad nyttjandeperiod på sina varumärken då de förväntar sig att tjäna pengar på tillgångarna i framtiden. Lindab gör däremot avskrivningar på sitt förvärvade varumärke Astron. Avskrivningstiden bedömdes vara fem år eftersom varumärket under avskrivningstiden successivt skulle integreras med varumärket Lindab. Patenten i företaget blev fullt avskrivna år 2007 och hade nyttjandeperioder mellan fem och tio år. Patentens intjäningsförmåga låg till grund för valet av avskrivningstid. Vad gäller varumärkena i Fagerhult har de olika nyttjandeperioder. Varumärkenas nyttjandeperioder bedöms utifrån dess storlek och dess framtid, huruvida de skall behålla sina namn och hur etablerade varumärkena är på marknaden. Vi anser att samtliga företags bedömningar är rimliga, men hade dock sett att Cloetta Fazer och KappAhl redogjort för sina bedömningar i årsredovisningen.

Hanner anser att de upplysningar som enligt standarderna skall lämnas är rimliga. Dock är företags tillämpning av standarderna gällande upplysningar inte tillfredställande. Falkman anser att standardernas upplysningar borde kräva mer deskriptiva redogörelser om de intellektuella tillgångarna för att öka förståelsen. Mer beskrivande upplysningar är även något som vi efterlyser. Företagen i vår undersökning har inte enligt oss lämnat tillräckliga upplysningar. Wetterlund menar att upplysningarna är tillräckliga och Westin utökar genom att säga att upplysningarna är mer än tillräckliga. Falkman menar i stället att upplysningarna borde vara fler då de torde öka förståelsen för företaget.

Enligt IAS 38 (2007) skall upplysning lämnas huruvida den immateriella tillgången har en obegränsad eller begränsad nyttjandeperiod. Cloetta Fazer och KappAhl har obegränsade nyttjandeperioder för sina förvärvade varumärken vilket båda företagen upplyser om. Vidare säger IAS 38 (2007) att företag skall lämna upplysning om varför tillgången anses ha en obegränsad nyttjandeperiod. KappAhl lämnar sådan upplysning vilket inte Cloetta Fazer gör. Vi anser att det är bra att en motivering till den obegränsade nyttjandeperioden framgår eftersom det då känns mer trovärdigt. Fagerhult och Lindab har däremot begränsade nyttjandeperioder för sina varumärken och av IAS 38 (2007) framgår att information skall ges angående tillämpade nyttjandeperioder, avskrivningsmetoder, redovisade bruttovärden vid periodens början och slut samt eventuella ackumulerade avskrivningar. I Fagerhult:s balansräkning saknas information om vilken avskrivningsmetod som använts. Av Lindab:s balansräkning framgår inte heller avskrivningsmetod, men här saknas även information om tillämpade nyttjandeperioder. I IAS 38 (2007) kan läsas att för immateriella tillgångar som anses vara väsentliga skall upplysning om återstående avskrivningstid anges. Här kan vi

konstatera att varken Fagerhult eller Lindab informerat läsaren om resterande avskrivningar. Avsaknaden av denna information kan tolkas som att Lindab och Fagerhult inte anser att deras varumärken är väsentliga. Vi tror dock inte att så är fallet utan förmodar att de varit ett medvetet val att inte lämna informationen. Då ett företag tar upp en tillgång i balansräkningen torde de ha ett väsentligt värde och därmed utgöra väsentliga tillgångar. Här kan vi se en svårighet med standarden, vad som anses vara väsentligt kan variera från person till person. Sådana begrepp är dock nödvändiga då vissa saker trots allt måste vara upp till företagen att avgöra. KappAhl är det enda företaget som upplyst om allt som standarden kräver.

5.5 Hur rättvisande är standarderna?

IAS 38 och IAS 36 ger en mer rättvisande bild än det klassiska regelverket med försiktighetsprincipen och anskaffningsvärdemetoden anser Hanner. Även Falkman påpekar att standarderna bidrar till att ge en rättvisande bild, men att standarderna borde tillåta aktivering av fler tillgångar. Enligt IAS 38 (2007) tillåts inte företag att aktivera internt upparbetade varumärken. Falkman menar att nästa steg bör vara att ändra standarden så att det blir tillåtet eftersom internt upparbetade varumärken självklart är en tillgång. Som han ser det är svårigheten att sätta ett värde på sådana tillgångar. Cloetta Fazer har många internt upparbetade varumärken vilket innebär att de har många värdefulla varumärken som inte synliggörs i balansräkningen. Det kan då tyckas att deras balansräkning inte visar en fullt rättvisande bild av verksamheten. Värdering av internt upparbetade varumärken är komplicerat eftersom det är svårt att veta vilka utgifter som har bidragit till att skapa varumärket. Hanner menar att det kan vara allt från att svara i telefon till hantering av reklamationer och att det inte är möjligt att urskilja investeringar som gjorts rörande varumärket.

IAS 38 tillåter inte att redan kostnadsförda utgifter senare aktiveras. Det kan ses som en nackdel att en justering inte tillåts. Vi kan belysa detta med ett exempel. Säg att ett företag är mitt i en utvecklingsprocess och vet inte om arbetet kommer att resultera i något kommersiellt, med andra ord befinner sig utgiften i en gråzon. Företaget tar då det säkra före det osäkra och kostnadsför utgiften. Senare visade det sig att utvecklingsarbetet ledde till en färdig produkt vilket innebär att en aktivering av den kostnadsförda utgiften egentligen borde ha skett. Enligt oss hade det i detta fall varit mer rättvisande att låta företaget göra en justering. Vi ser dock svårigheten med hur en sådan justering praktiskt skulle gå till.

Hanner anser att mer information rörande intellektuella tillgångar i noterna skulle definitivt medverka till att ge en mer rättvisande bild. Det finns från företag en ovilja att lämna ut mycket information menar han, det kan många gånger bero på att de inte vill avslöja för mycket inför konkurrenter. Även vi har genom vår empiriska undersökning känt av denna obenägenhet. Hanner menar vidare att det finns en svensk tradition som innebär att företag helst ger ifrån sig så lite information som möjligt. Införandet av IFRS/IAS år 2005 innebar en stor omställning för företag eftersom regelverket nu krävde ett utlämnande av betydligt mer detaljer. Även Falkman menar att en utökad notapparat skulle leda till en mer rättvisande bild och att särskilt de resurser som är subjektiva och svårvärderade borde redovisas mer utförligt. Colin har en liknande uppfattning som Hanner och Falkman då hon förmodar att fler upplysningar till balansräkningen skulle bidra till en mer rättvisande bild. Wetterlund och Westin är av en annan åsikt, de menar att mer upplysningar inte skulle ge en mer rättvisande bild. Med andra ord gör mer upplysningar varken till eller från.

Alla respondenter anser att IAS 38 och IAS 36 ger en rättvisande bild. Vi har noterat att alla undersökta företag inte tillämpar standarderna fullt ut genom att de inte lämnat alla de upplysningar som skall lämnas enligt standarderna. Exempelvis så redogör inte Cloetta Fazer för varför deras intellektuella tillgångar har en obestämd nyttjandeperiod. Enligt IAS 38 (2007) skall det upplysas om vilka faktorer som varit avgörande vid bedömningen. Då företag har en begränsad nyttjandeperiod på sina intellektuella tillgångar skall de upplysa om vilken avskrivningsmetod som används samt även hur lång nyttjandeperioden är, det är något som företag inte lämnar någon information om.

Införandet av IFRS/IAS ledde till, som tidigare nämnts, en stor omställning för svenska företag. Falkman berättar att ett storbolags årsredovisning har ökat till cirka 120 sidor från att tidigare ha bestått av 60 sidor. Vi kan förstå att en sådan omställning kan vara påfrestande för företag och att det många gånger kan vara svårt för dem att se en mening med att lämna dubbelt så mycket information. Förmodligen ansåg företag redan innan IFRS/IAS att deras finansiella rapporter visade en rättvisande bild och ser därför inte meningen med ett krav på fler detaljer. Vi tror att det kan ta tid innan företag tar till sig regelverket och tillämpar det fullt ut. Enligt Falkman är den perfekta finansiella rapporten omfattande. Hanner säger att det dock är viktigt att en gräns finns för hur mycket information som skall lämnas. Det får inte bli så att läsaren bara ser en massa träd och ingen skog, det vill säga det måste finnas en helhet. Artsberg (2005) tar även hon upp helhetens betydelse för en rättvisande bild.

6 Slutsatser

I uppsatsens avslutande kapitel besvaras forskningsfrågorna. I kapitlet finns även ett antal sammanfattande punkter samt förslag till fortsatt forskning.

6.1 Tes och forskningsfrågor

Vår tes kommer i kapitlet att antingen verifieras eller förkastas. Tesen lyder:

- Redovisningsstandarder ger en rättvisande redovisning av intellektuella tillgångar.

Den formulerade huvudfrågan samt delfrågorna kommer att besvaras i kapitlet.

- Hur uppfattas standarder för redovisning av intellektuella tillgångar kopplade till en rättvisande bild?
 - Hur redovisar företag sina intellektuella tillgångar?
 - Hur definieras och tolkas begreppet rättvisande bild?

6.2 Svar på forskningsfrågor

Vi kommer att besvara våra forskningsfrågor var för sig för att läsaren tydligt skall kunna urskilja svaren. Uppsatsens formulerade delfrågor kommer att behandlas först då svaren på dem är väsentliga för svaret på huvudfrågan. Avslutningsvis kommer motivering ges till varför tesen bekräftas eller avvisas.

Hur redovisar företag sina intellektuella tillgångar?

Vi kan efter genomförd studie konstatera att de undersökta företagens redovisning av intellektuella tillgångar varierar. De flesta företag redovisar dock sina intellektuella tillgångar utan närmare specificering i balansräkningen. En rubrik såsom varumärken är inget vanligt förekommande utan företagen väljer att inkludera tillgångarna i rubriken immateriella tillgångar. Det som företagen ändå gör är att de i noterna till balansräkningen gör en sådan specificering som vi vill se redan i själva balansräkningen. Vi anser att det bästa är att företag specificerar de olika tillgångarna så mycket som möjligt i balansräkningen för att läsaren tydligt skall få vetskap om dem och vilka de är. Det kan dock vara acceptabelt då företag har tillgångar med mindre värde att enbart ta upp dem i noterna. Det är enligt oss viktigt att det i balansräkningen står exempelvis varumärken eller patent. I övrigt är företags notapparater inte helt tillfredsställande utifrån IAS 38 och IAS 36. Vi har noterat att företag inte har med alla de upplysningar som standarderna kräver.

Hur definieras och tolkas begreppet rättvisande bild?

En definition är enligt oss en allmänt accepterad skriven text medan en tolkning är hur ett visst fenomen uppfattas. Rättvisande bild är ett svårdefinierat begrepp. Det har vi fått erfara både utifrån teorin och vår empiriska undersökning, men även från när vi själva skulle definiera begreppet. Vi kan konstatera att rättvisande bild generellt sett definieras tämligen likartat då företagen och redovisningsspecialisterna uttrycker sig vagt. Även om begreppet beskrivs med personlig prägel är ändå beskrivningarnas grundläggande innebörd densamma. Vi menar att det beror på att orden i sig har en särskild betydelse. Ett vanligt sätt att uttrycka vad en rättvisande bild är, är att säga att en tillämpning av gällande regelverk ger upphov till en rättvisande bild. Av ett sådant uttryck framgår inte vad en rättvisande bild är utan endast hur en rättvisande bild kan ges. Vidare har genomförd studie givit oss den insikten att en rättvisande bild ges då verkligheten återspeglas på ett så korrekt sätt som möjligt. Tolkningar av begreppet är subjektiva och vi menar att det inte är möjligt att ha en gemensam definition av vad som är rättvisande som tolkas enhetligt. Vad som anses vara rättvisande beror bland annat på vad för slags företag det är och vilka tillgångar som finns. Företag är inte lika och har därmed inte samma förutsättningar, det betyder att vad som anses utgöra rättvisande bild skiljer sig åt företag emellan.

Hur uppfattas standarder för redovisning av intellektuella tillgångar kopplade till en rättvisande bild?

IAS 38 och IAS 36 anses som relativt svåra då de kräver mycket teknik och ett framtagande av en mängd detaljer. Det är främst standardernas krav på framtidsprognoser som gör dem invecklade eftersom arbetet med att ta fram prognoser fordrar kunskap och erfarenhet. Det är många faktorer som inverkar och det råder alltid en osäkerhet när det gäller prognoser. Eftersom standarderna säger att företag skall göra framtidsbedömningar blir de därmed svåra att tillämpa. Svårigheten är att företag måste hitta egna tillvägagångssätt för att göra sådana bedömningar. IAS 38 och IAS 36 upplevs även som svåra då de i hög grad kräver att många detaljer lämnas.

Trots svårigheterna anses de ändå vara bra. Redovisningsspecialisterna anser standarderna vara lämpligare än tidigare regelverk då de bland annat innehåller moment såsom att nedskrivningsprövningar måste ske kontinuerligt samt större krav på upplysningar i noter. Å andra sidan menar företagen att fler upplysningar inte är nödvändiga. Vi kan konstatera att olika åsikter om standarderna finns, med andra ord uppfattar redovisningsspecialister och företag standarderna till viss del på skilda sätt. Båda parter anser ändå att IAS 38 och IAS 36 är bra då de är heltäckande.

Vi kan urskilja ett stort glapp mellan företags och redovisningsexperters syn på antalet upplysningar som borde lämnas. Företag har ofta varken tid eller vilja att ha en väldigt omfattande notapparat. Experterna anser att så mycket upplysningar som möjligt bör lämnas. Det beror på att experterna då anser att läsaren får en fullständig bild av verksamheten genom läsaren kan ta del av det som intresserar denne. Enligt oss föredras rikligt med information framför brist på information. Upplysningar är bra då de kan liknas med en motivering till ett påstående, det vill säga en motivering till siffran i balansräkningen. Uträkningen kan vara minst lika intressant som svaret. Som läsare kan man inte veta om siffrorna i balansräkningen är korrekta och har i och med det ingen möjlighet att avgöra om siffrorna är rättvisande om inte kompletterande upplysningar lämnas till siffrorna. Det är viktigt att läsaren själv kan se om företagets bedömningar är rimliga.

Redovisningsstandarder ger en rättvisande redovisning av intellektuella tillgångar

Vi kan konstatera att vår tes stämmer. Redovisningsstandarder ger en rättvisande bild av företags intellektuella tillgångar. Anledningen till det beror mycket på att standarderna kräver omvärderingar av tillgångar vilket innebär att tillgångar i balansräkningen har ett aktuellt och därmed ett korrekt värde. Korrekta värden i balansräkningen är en grundförutsättning för att en rättvisande bild skall kunna ges. En annan anledning till verifieringen av vår tes är på grund av de upplysningar som enligt standarderna skall lämnas. De upplysningar som krävs har en avgörande roll då det är svårt att ge en rättvisande bild av intellektuella tillgångar utan att lämna motivering och tillvägagångssätt. Enbart en siffra är inte tillräckligt. IAS 38 och IAS 36 begär många upplysningar och det gynnar den rättvisande bilden.

Ett företag som har många internt utarbetade varumärken kan anse att balansräkningen inte ger en rättvisande bild av verksamheten eftersom IAS 38 inte tillåter en aktivering av sådana varumärken. Att en sådan aktivering inte medges medför att en stor del av företagets värden inte synliggörs i balansräkningen. Vi menar att denna punkt inte påverkar den rättvisande bilden. Det finns stor risk för att internt utarbetade varumärken värderas till ett felaktigt belopp och det är enligt oss bättre att inte ta med sådana tillgångar i balansräkningen. Inget hindrar företag från att redogöra för dem i övriga årsredovisningen.

Enligt majoriteten av respondenterna ger IAS 38 och IAS 36 en rättvisande bild när det gäller redovisning av intellektuella tillgångar. Dessa åsikter visar även på att tesen stämmer. Vi har dock uppmärksammat att företagen inte tillämpar standarderna fullt ut och på så sätt kan det påverka den rättvisande bilden. Införandet av IFRS/IAS medförde en stor omställning för företag i och med att reglerna blev striktare. Det medförde att sunt förnuft inte längre var tillräckligt. Det har skett förbättringar vad gäller företags tillämpning men vi ser att det finns mer kvar att göra på den delen. Företags inställning till de internationella standarderna är fortfarande något skeptisk och många har svårt att se poängen med det som standarderna kräver.

6.3 Uppsatsens bidrag

- De intellektuella tillgångarna varumärken, patent och upphovsrätter står vanligen inte som egna rubriker i balansräkningen. Varumärken är det som förekommer mest frekvent av de intellektuella tillgångarna.
- Företags notapparat saknar vissa upplysningar som enligt IAS 38 och IAS 36 skall finnas med.
- Begreppet rättvisande bild definieras mycket vagt av redovisningsspecialister och företag. Tolkningar av begreppet måste ske och görs då subjektivt.
- IAS 38 och IAS 36 upplevs som svåra att tillämpa men anses ändå vara bra.
- En korrekt tillämpning av IAS 38 och IAS 36 ger en rättvisande bild vad gäller redovisningen av intellektuella tillgångar.

6.4 Förslag till fortsatt forskning

I vår studie har vi valt att se till redovisningsspecialister och personer som är delaktiga i upprättandet av koncerners årsredovisningar. Det skulle vara intressant att utöka vår studie genom att även se vad företags intressenter har för åsikter kring rättvisande bild och vad de anser vara viktigt gällande balansräkning och noter. Saknar det något i noterna? Vad saknar de i sådana fall?

Det skulle även vara intressant att inte avgränsa sig till någon specifik IAS eller IFRS utan att istället se till hela regelverket. På så sätt kan forskaren göra en studie om huruvida regelverket som helhet ger en rättvisande bild eller inte. Ytterligare ett förslag från oss är att göra en jämförelse mellan materiella och immateriella tillgångar. Ger även IAS 16 Materiella tillgångar en rättvisande bild. Är företag villiga att lämna fler upplysningar om materiella tillgångar än om immateriella tillgångar? Upplevs IAS 16 som svår?

Källförteckning

- Andersen, Ib (1998). *Den uppenbara verkligheten*. Studentlitteratur.
- Artsberg, Kristina (2005). *Redovisningsteori -policy och -praxis*. Liber Ekonomi. 2:a uppl.
- Bell, Judith (1995). *Introduktion till forskningsmetodik*. Studentlitteratur.
- Cloetta Fazer 2008 (Elektronisk).
Tillgänglig: 2008-04-23
<<http://www.cloetta.se/sv/Foretaget.aspx>>
- Cloetta Fazer, Årsredovisning 2007.
- Craig Busey, J (2005). Copyrights, *Trademarks, and Patents, Oh My!*. (Elektronisk). Journal of the American Dietetic Association. Vol 105. Issue 10. P 1514-1516.
Tillgänglig: ScienceDirect 2008-04-04
- Ekholm, Bo-Göran, Troberg, Pontus (1996). *En rättvisande bild definierad*. (Elektronisk).
Balans nr 6-7.
Tillgänglig: FAR Komplet 2008-04-04
- Ernst & Young, Årsredovisning 2006/2007.
- EU:s fjärde bolagsdirektiv (Elektronisk).
Tillgänglig: 2008-06-03
<<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31978L0660:SV:HTML>>
- Fagerhult 2008 (Elektronisk).
Tillgänglig: 2008-05-02
<<http://www.fagerhultgroup.se/om-fagerhult/>>
- Fagerhult, Årsredovisning 2007.
- FAR SRS Info nr 7 2005. (Elektronisk).
Tillgänglig: FAR Komplet 2008-04-02
- Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter (2008). (Elektronisk).
Tillgänglig: FAR Komplet 2008-04-11
- Holme, Idar Magne, Solvang, Bernt Krohn (1997). *Forskningsmetodik*. Studentlitteratur.
- International Accounting Standard 1 (2007). (Elektronisk).
Tillgänglig: FAR Komplet 2008-06-03
- International Accounting Standard 36 (2007). (Elektronisk).
Tillgänglig: FAR Komplet 2008-04-18

- International Accounting Standard 38 (2007). (Elektronisk).
Tillgänglig: FAR Komplet 2008-04-11
- Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2006. FAR FÖRLAG.
- KappAhl 2008 (Elektronisk).
Tillgänglig: 2008-04-24
<http://investors.kappahl.se/index.php?p=about&afw_lang=sv>
- KappAhl, Årsredovisning 2007.
- Kotler, Philip, Wong, Veronica, Saunders, John, Armstrong, Gary (2005). *Principles of Marketing*. Pearson Prentice Hall, Fourth European Edition.
- Lagerström, Bo (1996). *Redovisning och begreppet rättvisande bild*. (Elektronisk). Balans nr 6-7.
Tillgänglig: FAR Komplet 2008-04-04
- Levin, Marianne, Wessman, Richard (1997). *Varumärkesrättens grunder*. Juristförlaget
- Lindab 2008 (Elektronisk).
Tillgänglig: 2008-05-07
<<http://www.lindabgroup.com/Swedish/omlindab/lindabikorthet/Pages/default.aspx>>
- Lindab, Årsredovisning 2007.
- Nationalencyklopedin 2008. (Elektronisk).
Tillgänglig: FAR Komplet 2008-04-16
Sökord: tillgång
- Notering 2005. Notering: *Få utbildningar belyser värdering av varumärken*. Balans nr 8-9.
Tillgänglig: FAR Komplet 2008-04-21
- Patel, Runa, Davidsson, Bo (1994). *Forskningsmetodikens grunder*. Studentlitteratur.
- Patel, Runa, Davidsson, Bo (2003). *Forskningsmetodikens grunder*. Studentlitteratur.
- PRV 2008, a (Elektronisk).
Tillgänglig: 2008-04-07
<<http://www.prv.se/Varumarke/>>
- PRV 2008, b (Elektronisk).
Tillgänglig: 2008-04-07
<<http://www.prv.se/Patent/>>
- PWC 2008 (Elektronisk).
Tillgänglig: 2008-05-03
<<http://www.pwc.com/extweb/aboutus.nsf/docid/FA87235345B86D8F8025708F004AA34E>>

Redovisningslagstiftningen 2007 med förarbeten. FAR FÖRLAG.

Regeringskansliet 2008 (Elektronisk).

Tillgänglig: 2008-04-08

<<http://www.regeringen.se/sb/d/1920>>

Samlingsvolymen 2008 Del 1. FAR SRS FÖRLAG.

Smith, Dag (2006). *Redovisningens språk*. Studentlitteratur. 3:e uppl.

Smith, Gordon V, Parr, Russell L (2000). *Valuation of Intellectual Property and Intangible Assets*. John Wiley & Sons, Inc. Third edition.

Spinello, Richard A (2007). *Intellectual property rights*. (Elektronisk) Library Hi Tech. Vol 5. P 12-22.

Tillgänglig; Emerald Library 2008-04-04

Thomasson, Jan, Arvidson, Per, Lindquist, Hans, Larson, Olov, Rohlin, Lennart (2004). *Den nya affärsredovisningen*. Liber ekonomi.

Treffner, Jan, Gajland, David (2000). *Företagsvärdering: Är det dags att anpassa redovisningen efter var värdet skapas i företagen?* (Elektronisk). Balans nr 4.

Tillgänglig: FAR Komplet 2008-04-21

Wiedersheim-Paul, Finn, Eriksson, Lars Torsten (1991). *Att utreda, forska och rapportera*. Liber-Hermods.

Årsredovisningslag (1995:1554)

Bilaga 1: Intervjufrågor – Redovisningsexperter

Intellektuella tillgångar

- Hur vanligt är det att företag redovisar sina intellektuella tillgångar i balansräkningen?
- Anser du att det är svårt att veta när aktivering av intellektuella tillgångar skall ske?

Rättvisande bild

- Vad anser du är rättvisande bild? Hur definierar du begreppet?
- Vi har inte hittat någon klar definition av rättvisande bild, varför tror du att normgivare inte givit begreppet en definition?
- Tror du att en avsaknad av en definition av rättvisande bild påverkar företag?
- Anser du att mer omfattande information rörande intellektuella tillgångar i noterna skulle bidra till en mer rättvisande bild av dessa?
- Har det utvecklats någon praxis gällande tolkning och tillämpning av rättvisande bild?

Standarder (IAS 38, IAS 36)

- Vad anser du om gällande normer för koncernredovisning av intellektuella tillgångar?
- Vad är bra respektive mindre bra med normerna?
- Anser du att gällande normer för moderbolags redovisning av intellektuella tillgångar ger en rättvisande bild?
- Har du upplevt några svårigheter med tillämpningen av IAS 38 och IAS 36?
- Vad anser du om de upplysningar som skall lämnas enligt IAS 38? Ser du att det behövs några tillägg i upplysningarna för att redovisningen skall ge en mer rättvisande bild?

Bilaga 2: Intervjufrågor – Företag

Intellektuella tillgångar

- Vad för slags immateriella tillgångar har koncernen?
- Har ni i koncernens balansräkning tagit upp intellektuella tillgångar, dvs. varumärken, patent och upphovsrätter?
- Anser ni att det är svårt att veta när aktivering av intellektuella tillgångar skall ske?

Rättvisande bild

- Vad anser ni är rättvisande bild? Hur definierar ni begreppet?
- Vi har inte hittat någon klar definition av rättvisande bild, varför tror ni att normgivare inte givit begreppet en definition?
- Har en avsaknad av definition av rättvisande bild påverkat er?
- Anser ni att mer omfattande information rörande intellektuella tillgångar i noterna skulle bidra till en mer rättvisande bild av dessa?
- När ni upprättar era finansiella rapporter, lägger ni någon särskild vikt vid de kvalitativa egenskaperna?

Standarder (IAS 38 och IAS 36)

- Vad anser ni om standarderna?
- Vad är bra respektive mindre bra med standarderna?
- Anser ni att standarderna ger en rättvisande bild vad gäller koncernredovisningen av intellektuella tillgångar?
- Har ni haft några svårigheter med att tillämpa standarderna?
- Hur bedömer ni de intellektuella tillgångarnas nyttjandeperioder?
- Vad anser ni om de upplysningar som skall lämnas enligt standarderna? Ser ni att det behövs några tillägg i upplysningarna för att redovisningen skall ge en mer rättvisande bild?

Högskolan i Borås är en modern högskola mitt i city. Vi bedriver utbildningar inom ekonomi och informatik, biblioteks- och informationsvetenskap, mode och textil, beteendevetenskap och lärarutbildning, teknik samt vårdvetenskap.

På **institutionen för data- och affärsvetenskap (IDA)** har vi tagit fasta på studenternas framtida behov. Därför har vi skapat utbildningar där anställningsbarhet är ett nyckelord. Ämnesintegration, helhet och sammanhang är andra viktiga begrepp. På institutionen råder en närhet, såväl mellan studenter och lärare som mellan företag och utbildning.

Våra **ekonomiutbildningar** ger studenterna möjlighet att lära sig mer om olika företag och förvaltningar och hur styrning och organisering av dessa verksamheter sker. De får även lära sig om samhällsutveckling och om organisationers anpassning till omvärlden. De får möjlighet att förbättra sin förmåga att analysera, utveckla och styra verksamheter, oavsett om de vill ägna sig åt revision, administration eller marknadsföring. Bland våra **IT-utbildningar** finns alltid något för dem som vill designa framtidens IT-baserade kommunikationslösningar, som vill analysera behov av och krav på organisationers information för att designa deras innehållsstrukturer, bedriva integrerad IT- och affärsutveckling, utveckla sin förmåga att analysera och designa verksamheter eller inrikta sig mot programmering och utveckling för god IT-användning i företag och organisationer.

Forskningsverksamheten vid institutionen är såväl professions- som design- och utvecklingsinriktad. Den övergripande forskningsprofilen för institutionen är handels- och tjänsteutveckling i vilken kunskaper och kompetenser inom såväl informatik som företagsekonomi utgör viktiga grundstenar. Forskningen är välrenommerad och fokuserar på inriktningarna affärsdesign och Co-design. Forskningen är också professionsorienterad, vilket bland annat tar sig uttryck i att forskningen i många fall bedrivs på aktionsforskningsbaserade grunder med företag och offentliga organisationer på lokal, nationell och internationell arena. Forskningens design och professionsinriktning manifesteras också i InnovationLab, som är institutionens och Högskolans enhet för forskningsstödjande systemutveckling.



HÖGSKOLAN I BORÅS

VETENSKAP FÖR PROFESSION

BESÖKSADRESS: JÄRNVÄGSGATAN 5 · POSTADRESS: ALLÉGATAN 1, 501 90 BORÅS
TFN: 033-435 40 00 · E-POST: INST.IDA@HB.SE · WEBB: WWW.HB.SE/IDA