



**Handelshögskolan**  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET  
Företagsekonomiska institutionen

# **Goodwill**

**- teoretisk fulländning eller praktisk godtycklighet?**

Magisteruppsats i företagsekonomi  
Extern redovisning och Företagsanalys

Höstterminen 2003

Handledare: Pär Falkman

Författare: Angjelina Berisha 79  
Adrienne Karlsson 81  
Malin Söder 81

## **Förord**

Vi vill rikta ett varmt tack till vår handledare ekonomie doktor Pär Falkman som genom råd och reflektioner gett oss inspiration samt vägledning under uppsatsens gång.

Göteborg i januari 2004

Angjelina Berisha

Adrienne Karlsson

Malin Söder

# Sammanfattning

## Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet Extern redovisning och Företagsanalys, Magisteruppsats, Ht 2003

**Författare:** Angelina Berisha, Adrienne Karlsson och Malin Söder

**Handledare:** Pär Falkman

**Titel:** Goodwill – teoretisk fulländning eller praktisk godtycklighet?

**Bakgrund och problem:** FASBs utgivande av standard SFAS 142 Goodwill and Other Intangible Assets har väckt stor uppståndelse internationellt eftersom denna fört fram ett diskutabelt redovisningssätt avseende goodwill. IASB har författat ett utkast till en reviderad standard vilken överensstämmer med SFAS 142. Detta utkast utgör en av de senaste händelserna inom den internationella harmoniseringsprocessen. Då IASB sannolikt kommer att anta denna reviderade standard är det intressant att se hur redovisning av goodwill genom detta faktiskt kommer att förändras, om den överhuvudtaget kommer att förändras, och huruvida en sådan eventuell förändring skulle stå i linje med harmoniseringens syfte.

**Syfte:** Studiens huvudsyfte är att utifrån ett redovisningsteoretiskt perspektiv belysa redovisning av goodwill enligt IASB och enligt FASB. Detta för att komma fram till huruvida utvecklingen av goodwillredovisning står i linje med harmoniseringens syfte samt huruvida den föreslagna lösningen på problemet avseende goodwill torde kunna sägas vara lämplig.

**Avgränsningar:** Föreliggande uppsats är genomgående teoretisk och behandlar endast IASB samt FASB vilka huvudsakligen påverkar börsnoterade företag. Objektet är positivt förvärvat goodwill, det vill säga positiv goodwill som uppstår vid företagsförvärv.

**Metod:** Denna uppsats är skriven utifrån en analytisk deduktiv metod. Uppsatsen är genomgående teoretisk varför endast sekundärdata i form av insamlade vetenskapliga artiklar, böcker samt rådande standards om goodwill utgivna av IASB och FASB används. Analysen utgörs sedan av dels jämförelse mellan olika delar i referensramen och dels belysning av olika aspekter kring ämnesområdet goodwill.

**Resultat och slutsatser:** Konstateras kan att det mellan nuvarande IAS 22/36/38 och SFAS 142 föreligger stora skillnader främst avseende kravet på systematiska avskrivningar samt livslängd gällande goodwill. Dessa skillnader torde dock, om IASBs utgivna förslag antas, elimineras vilket teoretiskt skulle överensstämma med harmoniseringsprocessens syfte. Hur denna teoretiska utveckling sedan kommer att utfalla i praktiken kan dock diskuteras. Detta då goodwill överhuvudtaget är en post som kan ifrågasättas i åtskilliga avseenden.

**Förslag till fortsatt forskning:** Då föreliggande uppsats fokuserar på den teoretiska utvecklingen avseende redovisning av goodwill skulle förslagsvis en studie av hur denna utveckling kommit att utfalla i praktiken kunna genomföras. Detta för att komma fram till huruvida teorin överensstämmer med praktiken och således huruvida syftet med harmoniseringen faktiskt kommit att uppnås.

# Innehållsförteckning

<b>1. INLEDNING .....</b>	<b>1</b>
1.1 BAKGRUND .....	1
1.2 PROBLEMMOMRÅDE.....	2
1.3 PROBLEMDISKUSSION.....	2
1.4 SYFTE.....	3
1.5 UPPSATSENS FORTSATTA DISPOSITION .....	3
<b>2. METOD .....</b>	<b>4</b>
2.1 METODOLOGISK DISKUSSION .....	4
2.2 METODVAL .....	4
2.2.1 Metodsynsätt.....	4
2.2.2 Metodansats.....	5
2.3 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT .....	5
2.4 DATAINSAMLING.....	6
2.5 KÄLLKRITIK .....	7
2.6 VALIDITET OCH RELIABILITET .....	7
<b>3. TEORETISK REFERENSRAM: REDOVISNINGSTEORI.....</b>	<b>9</b>
3.1 REDOVISNINGSREGLERINGENS STRUKTUR .....	9
3.2 TILLÄMPNING AV REDOVISNINGSTEORI.....	9
3.2.1 Angreppssätt till redovisningsteori.....	10
3.3 URSKILJNING REDOVISNINGSTEORI .....	11
3.3.1 Värde.....	11
3.3.2 Kapital.....	11
3.3.3 Skala.....	12
3.3.4 Transaktion.....	12
3.4 TRADITIONELL REDOVISNINGSTEORI.....	12
3.4.1 Redovisningens teoristruktur.....	12
3.4.2 Ramverk.....	13
3.4.3 Redovisning av goodwill.....	21
<b>4. ANALYS.....</b>	<b>28</b>
4.1 NORMERINGSPROCESSEN .....	28
4.2 REDOVISNING AV GOODWILL .....	31
4.2.1 Definition.....	32
4.2.2 Initial värdering.....	33
4.2.3 Löpande redovisning och värdering.....	34
4.2.4 Värde.....	36
4.2.5 Kapital.....	38
4.2.6 Skala.....	38
4.2.7 Transaktion.....	39
<b>5. SLUTSATSER.....</b>	<b>41</b>
5.1 FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING .....	43
<b>6. KÄLLFÖRTECKNING .....</b>	<b>44</b>
6.1 LITTERATUR.....	44
6.2 ARTIKLAR .....	44
6.3 LAGAR OCH FÖRORDNINGAR .....	45
6.4 INTERNET .....	46

## Förkortningar

ARC	Accounting Regulatory Committee
EFRAG	Economic Financial Reporting Accounting Group
FASB	Financial Accounting Standard Board
FEI	Financial Executives Institute
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standard Board
IFRS	International Financial Reporting Standard
SAC	Standards Advisory Council
SEC	Securities and Exchange Commission
SFAS	Statement of Financial Accounting Standard
TEG	Technical Expert Group
US GAAP	United States General Accepted Accounting Principles



## 1. Inledning

*Detta kapitel innehåller bakgrund och diskussion om föreliggande problemområde samt presentation av uppsatsens syfte. Vidare finns en redogörelse för uppsatsens fortsatta disposition.*

### 1.1 Bakgrund

En av nutidens största utmaningar vad gäller redovisning är att ta itu med en värld som verkar bli alltmer immateriell än materiell. I redovisningssammanhang har denna utveckling resulterat i koncept som immateriella tillgångar.<sup>1</sup> I samband med att immateriella resurser blivit en allt viktigare del i den moderna ekonomin så har redovisning av dessa blivit en allt större svårighet för redovisningsprofessionen.<sup>2</sup>

Genom att se till olika företags årsredovisningar kan upptäckas att de immateriella tillgångarna utgör en allt större andel av företagets totala balansomslutning. De immateriella tillgångarna utgörs i de flesta företag huvudsakligen av posten goodwill. Exempelvis kan nämnas att goodwill utgjorde 96-99 % av de immateriella tillgångarna i Sandvik<sup>3</sup>, 86-95 % i TeliaSonera<sup>4</sup> samt 91-96 % i SCA<sup>5</sup> under åren 2000-2002.

Goodwill är den residual som uppstår vid ett företagsförvärv då det förvärvande företaget betalat mer för det bestämmande inflytandet i det förvärvade företaget än verkliga värdet av dess nettotillgångar. Denna residual skall i koncernredovisningen betraktas som en tillgång vilken initialt redovisas till sitt anskaffningsvärde, det vill säga differensen mellan köpeskillingen för det förvärvande företaget och det verkliga värdet av dess nettotillgångar.<sup>6</sup>

Goodwill, som alltså utgör den största delen av de immateriella tillgångarna i de flesta företag, har under lång tid varit ett av redovisningens största problemområden.<sup>7</sup> Detta då det förelegat stora såväl internationella som nationella skillnader vad gäller redovisningssättet av posten. Det finns än idag inte någon enhetlig standard vad gäller redovisning av goodwill varför skillnaderna i definitioner, klassificering och redovisning av goodwillpostens värdeförändring således ännu i nationella och internationella standards är signifikanta.<sup>8</sup>

Olika metoder för redovisning av goodwill har således hittills använts. En del företag har tagit upp posten som en tillgång vilken därefter under varierande tidsperioder skrivits av medan

<sup>1</sup> Gröjer, J-E. (2001), *Intangibles and accounting classifications: in search of a classification strategy*.

Accounting, Organizations and Society, Vol. 26, Nr. 7-8, s. 695-713

<sup>2</sup> Hoegh-Krohn, N. & Knivsflå, K. (2000), *Accounting for Intangible Assets in Scandinavia, the UK, the US, and by the IASC: Challenges and a Solution*. The International Journal of Accounting, Vol. 35, Nr. 2, s. 243-265

<sup>3</sup> [www.sandvik.com](http://www.sandvik.com)

<sup>4</sup> [www.teliasonera.se](http://www.teliasonera.se)

<sup>5</sup> [www.sca.se](http://www.sca.se)

<sup>6</sup> International Accounting Standard Board. (1998), *International Accounting Standard 22 Business Combinations*. IASCF Publication department committee foundation, London & Financial Accounting Standard Board. (2001), *Statement of Financial Accounting Standard No. 142 Goodwill and Other Intangible Assets*. Financial Accounting Foundation, Norwalk

<sup>7</sup> Nilsson, S-A. (1998), *Redovisning av goodwill - Utveckling av metoderna i Storbritannien, Tyskland och USA*. Lund University Press, Lund, s. 78-82

<sup>8</sup> Stolowy, H. & Jeny-Cazavan, A. (2001), *International accounting disharmony: the case of intangibles*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 14, Nr. 4, s. 477-496



vissa företag direkt skrivit bort goodwill mot eget kapital. Andra har istället skrivit ned tillgången utan att värdet varaktigt minskat. Några sträckte inte bara ut avskrivningstiden utan bytte helt avskrivningsmetod. Vissa företag har vidare tagit upp goodwill som tillgång och låtit den stå kvar utan avskrivningar. Dessutom kan det slutligen hävdas att poolingmetoden använts för vissa förvärv vilka egentligen skulle ha redovisats enligt förvärvsmetoden.<sup>9</sup>

Under de senaste åren har dock steg tagits mot en harmonisering av reglerna. Nu torde det i alla fall vara allmänt accepterat att goodwill skall redovisas som tillgång, enigheten är dock ännu inte fullständig.<sup>10</sup>

### 1.2 Problemområde

I och med den i samhället ökade globaliseringen har frågan om harmonisering av redovisningsstandards kommit i fokus. Målsättningen är att det skall finnas en enhetlig uppsättning standards som accepteras över hela världen.<sup>11</sup>

För närvarande pågår således en internationell harmoniseringsprocess vilken i praktiken utgörs av harmonisering mellan de två dominerande internationella normgivningsorganen IASBs och FASBs redovisningsstandards.<sup>12</sup>

Ett av de senaste stegen i ovanstående nämnda harmoniseringsprocess rör det omdebatterade redovisningsområdet goodwill där det huvudsakliga problemet består i att det föreligger signifikanta skillnader avseende postens redovisningssätt.<sup>13</sup>

Vad gäller harmoniseringen har FASB nyligen gett ut en rekommendation som avviker från den tidigare amerikanska normen vad gäller redovisning av goodwill. Utkastet till denna standard var i linje med IASBs nuvarande rekommendation avseende redovisning av goodwill. FASB valde dock att avvika från detta utkast vid fastställandet av den standard avseende redovisning av goodwill som nu gäller.<sup>14</sup> IASB har sedan detta utkommit med ett utkast till en reviderad standard rörande goodwill. Denna reviderade standard bygger på förfarandet i FASBs standard avseende redovisning av goodwill.<sup>15</sup>

### 1.3 Problemdiskussion

Problemet avseende redovisning av goodwill härrör delvis till den osäkerhet posten är behäftad med och delvis till att det hittills ej förelegat något enhetligt redovisningsförfarandesätt. Således är utmaningen för harmoniseringsprocessens aktörer IASB och FASB att ta fram en standard vilken dels ger bra redovisning, det vill säga uppfyller externredovisningens mål, och

<sup>9</sup> Nilsson, S-A. (1998), *Redovisning av goodwill - Utveckling av metoderna i Storbritannien, Tyskland och USA*. Lund University Press, Lund, s. 1

<sup>10</sup> Rundfelt, R. (2001), *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 2000*. OM Stockholmsbörsen AB, Stockholm, s.124-125

<sup>11</sup> Van Hulle, K. (1993), *Harmonization of accounting standards in the EC – Is it the beginning or is it the end?*, European Accounting Review, Vol. 2, Nr. 2, s. 387-396

<sup>12</sup> Titard, P. & DiGregorio, D. (2003), *The changing landscape of accounting standards setting*. CPA Journal, Vol. 73, Nr. 11

<sup>13</sup> Stolowy, H. & Jeny-Cazavan, A. (2001), s. 477-496

<sup>14</sup> Financial Accounting Standard Board. (2001), *Statement of Financial Accounting Standards No. 142*. Norwalk, Financial Accounting Foundation

<sup>15</sup> International Accounting Standard Board. (2002), *ED 3 Business Combination*. International Accounting Standards Committee Foundation, London



dels blir allmänt accepterad.

En av de senaste händelserna inom den internationella harmoniseringsprocessen berör som tidigare nämnts redovisningsområdet goodwill. FASB utgav en ny standard, SFAS 142 Goodwill and Other Intangible Assets, som började gälla från och med räkenskapsår med början 15 december, 2001.

Rekommendationen SFAS 142 har väckt stor uppståndelse internationellt. Detta då den fört fram ett nytt diskutabelt redovisningssätt vad gäller goodwill. IASB har som tidigare nämnts författat ett utkast till en reviderad standard vilken bygger på redovisningsförfarandet i SFAS 142.

IASB kommer sannolikt, men dock inte säkert, anta denna reviderade standard, vilken således innebär redovisning av goodwill i enlighet med det amerikanska redovisningsförfarandesättet. Det är därför intressant att se hur redovisningen av goodwill faktiskt kommer att förändras, om den överhuvudtaget kommer att förändras, och huruvida en sådan eventuell förändring skulle stå i linje med harmoniseringens syfte.

Frågan är således huruvida denna föreslagna lösning på problemet avseende goodwill, det vill säga osäkerhet samt inget enhetligt redovisningssätt, verkligen kommer att innebära en reell lösning av detta problem.

### **1.4 Syfte**

Studiens huvudsyfte är att utifrån ett redovisningsteoretiskt perspektiv belysa redovisning av goodwill enligt IASB och enligt FASB. Detta för att komma fram till huruvida utvecklingen av goodwillredovisning står i linje med harmoniseringens syfte samt huruvida den föreslagna lösningen på problemet avseende goodwill torde kunna sägas vara lämplig.

### **1.5 Uppsatsens fortsatta disposition**

Kapitel 2, Metod:

Följande kapitel inleds med en metodologisk diskussion, därefter behandlas uppsatsens metodval samt tillvägagångssätt. Datainsamling och källkritik berörs vidare och slutligen diskuteras begreppen validitet och reliabilitet.

Kapitel 3, Teoretisk referensram:

Detta kapitel innehåller en sammanställning av redan skriven teori och utförd forskning inom ämnesområdet. Kapitlet är av beskrivande karaktär för att öka ämnesförståelsen.

Kapitel 4, Analys:

Utifrån föreliggande teoretiska referensram genomförs en analys. I detta kapitel avses således att analysera de olika teoretiska delarna i föreliggande studie för att härigenom nå kunskap om redovisning av goodwill.

Kapitel 5, Slutsatser:

Genom analysen söker vi här dra slutsatser kring studiens resultat. Förslag till eventuell fortsatt forskning behandlas i detta kapitel.





## 2. Metod

*Följande kapitel inleds med en metodologisk diskussion, därefter behandlas uppsatsens metodval samt tillvägagångssätt. Datainsamling och källkritik berörs, slutligen diskuteras begreppen validitet och reliabilitet.*

### 2.1 Metodologisk diskussion

Inom begreppet metod ryms olika methodsynsätt. Dessa synsätt gör antagande om verkligheten, vilka till sin karaktär skiljer sig åt. Inom företagsekonomi kan tre methodsynsätt urskiljas, analytiskt, system- och aktörssynsätt.<sup>16</sup> Det analytiska synsättet bygger sitt antagande om verkligheten på att helheten är summan av delarna. Systemsynsättet bygger på motsatt antagande, det vill säga att helheten avviker från summan av delarna. Aktörssynsättet bygger sitt antagande om verkligheten på att helheten förstås utifrån delarnas egenskaper.<sup>17</sup>

Ett av de mest centrala problemen i allt vetenskapligt arbete består i huruvida teori och verklighet skall relateras till varandra. Begreppen deduktion, induktion och abduktion beskriver de tre alternativ vilka används för att relatera teori och verklighet till varandra. Kännetecknen för den deduktiva ansatsen är att utifrån befintliga teorier (och allmänna principer) dras slutsatser om enskilda fall. Då utgångspunkten för denna ansats är befintlig teori antas att objektiviteten i denna typ av forskning bör vara relativt hög. Den induktiva ansatsen kännetecknas av att det utifrån enskilda fall formuleras en teori. Objektiviteten i denna ansats är i jämförelse med den deduktiva lägre då de teorier forskare kommer fram till ofrånkomligen påverkas av deras egna föreställningsramar och idéer. Abduktion kan förklaras som en kombination av deduktion och induktion.<sup>18</sup>

### 2.2 Metodval

Föreliggande uppsats metod är analytisk-deduktiv. Denna metod präglas av ett analytiskt synsätt som kompletteras med deduktion vilket utgör denna uppsats val av metodansats. Detta då föreliggande uppsats avser att göra en djupgående undersökning av en existerande situation. Motiven bakom val av methodsynsätt samt metodansats redogörs för nedan.

#### 2.2.1 Methodsynsätt

Det analytiska synsättets antagande om verkligheten vilket bygger på att helheten är summan av delarna innebär att helheten erhålles då helhetens olika delar lärt känns. Ambitionen i detta synsätt är att ta fram modeller av den objektiva verkligheten. Kausalitet, det vill säga orsakssamband, är ytterligare karakteristika för detta methodsynsätt.<sup>19</sup>

Denna uppsats är skriven utifrån det analytiska synsättet. Detta motiveras utifrån ovanstående beskrivning av karakteristika för detta synsätt. Uppsatsen syftar till att göra en djupgående undersökning av den inom valt ämnesområde existerande situationen, vilket överensstämmer med det analytiska synsättet. Då denna uppsats avser att utifrån en omfattande teoretisk referensram beskriva olika teoretiska delar, vilket även kan uttryckas som behandling av det som är givet, för att därefter kunna beskriva helheten, är det uppenbart att methodsynsättet utgörs av

<sup>16</sup> Arbnor, I. & Bjerke, B. (1994), *Företagsekonomisk metodlära*. Studentlitteratur, Lund, s. 21

<sup>17</sup> Arbnor, I. & Bjerke, B. (1994), s. 65-67

<sup>18</sup> Patel, R. & Davidsson, B. (2003), *Forskningsmetodikens grunder*. Studentlitteratur, Lund, s. 23-24

<sup>19</sup> Arbnor, I. & Bjerke, B. (1994), s. 65 och 97



det analytiska.<sup>20</sup> Detta innebär att en empirisk undersökning helt uteslutits, varför den teoretiska referensramen givits stort utrymme. Motivet till att en empirisk undersökning helt uteslutits är att genomgående teoretisk uppsats ansetts vara mest lämplig för att nå uppsatsens syfte.

Vissa avgränsningar har ansetts nödvändiga då denna uppsats resurser är begränsade. Valet att göra en genomgående teoretisk uppsats utgör en avgränsning. Ytterligare avgränsningar är att endast börsnoterade företag behandlas. Motivet till detta utgörs av att det främst är dessa företag som berörs av den pågående harmoniseringsprocessen samt de regler om redovisning av goodwill vilka denna uppsats behandlar. Objektet för föreliggande uppsats är positivt förvärvat goodwill, negativ goodwill behandlas därmed inte. Endast goodwill som uppstår vid företagsförvärv behandlas, internt upparbetad goodwill har uteslutits.

Systemsynsättet, vilket bygger antagande om verkligheten på att helheten avviker från summan av delarna, är det dominerande synsättet inom företagsekonomiskt tänkande i Skandinavien. Denna uppsats baseras dock inte på systemsynsättet då dess antagande om verkligheten inte överensstämmer med uppsatsens.<sup>21</sup>

Aktörssynsättet, vilket bygger antagande om verkligheten på att helheten förstås utifrån delarnas egenskaper, är det synsätt som skiljer sig mest ifrån övriga två synsätt. En skillnad är att inom aktörssynsättet anses verklighetens flertydighet och föränderlighet bland annat vara ett resultat av forskares sökande efter individberoende kunskap. Denna uppsats baseras inte på detta synsätt då synsättets verklighetsantagande inte överensstämmer uppsatsens. Ytterligare motiv till att detta synsätt inte tillämpas är att inte individberoende kunskap söks, vilket skulle ha gjorts om aktörssynsättet tillämpats.<sup>22</sup>

### 2.2.2 Metodansats

Vilket tidigare nämnts är ett av de mest centrala problemen i allt vetenskapligt arbete hur teori och verklighet skall relateras till varandra. I denna uppsats har befintlig teori bestämt vilken information som skall tolkas och hur resultaten skall relateras till den befintliga teorin. Detta tillvägagångssätt överensstämmer väl med den deduktiva ansatsen, vilken således har tillämpats.

Motsatsen till den deduktiva ansatsen är den induktiva ansatsen vilken kännetecknas av att den utifrån enskilda fall söker formulera en teori. Denna uppsats skrivs ej utifrån den induktiva ansatsen då formulering av teori avseende redovisning av goodwill ej söks. Motivet till att den abduktiva ansatsen inte tillämpas är att denna utgör en kombination av deduktion och induktion, vari uppsatsen endast tillämpar deduktion.<sup>23</sup>

### 2.3 Tillvägagångssätt

Kunskap krävs för att kunna beskriva och förklara.<sup>24</sup> För att kunna genomföra denna uppsats och uppnå dess syfte krävs därmed kunskap om redovisning av goodwill enligt IASB och

---

<sup>20</sup> Arbnor, I. & Bjerke, B. (1994), s. 98-110

<sup>21</sup> Arbnor, I. & Bjerke, B. (1994), s. 66 och 125

<sup>22</sup> Arbnor, I. & Bjerke, B. (1994), s. 67 och 174-175

<sup>23</sup> Patel, R. & Davidsson, B. (2003), s. 23-25

<sup>24</sup> Eriksson, L. & Wiedersheim-Paul, F. (2001), *Att utreda, forska och rapportera*. Liber Ekonomi, Malmö, s.167



enligt FASB. Denna kunskap avse uppnås genom en teoretisk uppsats skriven utifrån en analytisk deduktiv metod.

Den inledande fasen bestod i att välja ämnesområde. Valet föll på immateriella tillgångar och datainsamling utifrån detta ledde fram till föreliggande ämnesproblem. Utifrån detta ämnesproblem gjordes ytterligare datainsamling, utifrån goodwill, därefter har insamling av data gjorts löpande. Problemområde och syfte utformades efter diskussion kring insamlat material. Då metoden är att göra en genomgående teoretisk uppsats har en empirisk undersökning helt utslutits.

Den teoretiska referensramen i föreliggande uppsats innehåller beskrivning av redovisningsregleringens struktur för att tydliggöra hur normeringsprocessen vad gäller utformandet av standards är uppbyggd. Vidare redogörs för olika faktorer som inverkar på utformandet av standards. Dessa faktorer utgörs av dels olika angreppssätt till redovisningsteori, dels variabler för urskiljandet av traditionell och alternativ teori samt dels föreliggande ramverk. Slutligen återges innehållet i IASBs och FASBs standards avseende redovisning av goodwill.

Anledningen till den teoretiska referensramens innehåll är dels att nå förståelse kring vad som påverkar normeringsprocessen vid framtagandet av standards och dels nå kunskap om den teoretiskt förespråkade redovisningen av goodwill. Angreppssätt behandlas då flertalet olika tillämpats vid framtagandet av standards vilket torde medföra en större förståelse av vad som påverkat IASB samt FASB i normeringsprocessen. Variabler för urskiljning är tillämpligt vid kategoriserandet av hur IASB samt FASB förespråkar redovisning av goodwill. Ramverken återges eftersom dessa innehåller de värdegrunder respektive organisation förespråkar skall tillämpas vid redovisning. Den teoretiska referensramen utgör sedan grunden för föreliggande uppsats analys.

Analysen består sedan förenklat av dels jämförelse mellan olika delar i referensramen och dels belysning av olika aspekter kring ämnesområdet goodwill. Mer precist består analysen av två delar. Den ena delen behandlar påverkan av normeringsprocessen vid framtagandet av standards – dels allmänt och dels vad gäller framtagandet av standards avseende redovisning av goodwill. Motiv till denna analysdel är att genom kunskap om vilka faktorer som påverkat IASBs och FASBs framtagande av standards avseende redovisning av goodwill kan mer välgrundade slutsatser dras i studien. Den andra analysdelen kan sägas bestå av dels konkret jämförelse mellan IAS 22/36/38 och SFAS 142 samt dels reflektion kring olika ingående variabler avseende redovisning av goodwill. Detta för att nå kunskap om hur goodwill teoretiskt skall redovisas och huruvida denna förespråkade teoretiska redovisning reellt torde kunna tillämpas praktiskt.

Slutsatserna avser sedan knyts an till uppsatsens syfte. Det vill säga här söks utrönas huruvida den föreslagna lösningen på problemet avseende redovisning av goodwill dels står i linje med harmoniseringens syfte samt dels torde kunna sägas vara lämplig. Detta för att nå en uppfattning om huruvida denna föreslagna lösning verkligen reellt kommer att innebära en lösning av problemet.

### **2.4 Datainsamling**

I uppsatsen används endast sekundärdata i form av insamlade vetenskapliga artiklar, böcker samt rådande standards avseende goodwill utgivna av IASB och FASB. Avgränsningar utgörs



av att endast redovisningsorganisationerna IASB och FASB behandlas. Anledningen till detta är främst att dessa är de största internationella normgivarna inom redovisningsområdet, att en harmoniseringsprocess mellan dessa båda pågår samt att IASB nyligen utgivit en reviderad standard angående redovisning av goodwill vilken bygger på FASBs nuvarande standard SFAS 142. De vetenskapliga artiklarna har inhämtats från Göteborgs Universitets databas<sup>25</sup> och Högskolan i Skövdes databas.<sup>26</sup>

Inom det analytiska synsättet läggs stor vikt vid att redogöra för datainsamling. Vid tillämpandet av detta synsätt uppmärksammas två problem som kan förekomma med sekundärdata. Det första problemet är att data inte är relevant för det syfte den avses användas, det vill säga att använt material samlats in i ett annat syfte. Genom att ett selektivt urval av litteratur och artiklar gjorts har säkerställts att endast relevant data för uppsatsens syfte använts. Det andra problemet är osäkerhet kring hur korrekt tidigare insamlad data är. Detta problem har sökts lösa genom att exempelvis endast använda vetenskapliga artiklar.<sup>27</sup>

### 2.5 Källkritik

Källkritik är en urvalsmetod. En bedömning har skett av det material som samlats in, detta har resulterat i att endast det som är relevant för föreliggande uppsats använts. För att kunna bedöma det resultat som undersökningar kommit fram till måste det material som använts i undersökningen bedömas. För att kunna göra denna bedömning av källorna används ”tre källkritiska kriterier”.<sup>28</sup>

Ett kriterium är samtidskravet. I uppsatsen används såväl vetenskapliga artiklar som böcker. De senaste utgåvorna gällande böcker har använts och vad gäller vetenskapliga artiklar har sökts efter så aktuella samt relevanta som möjligt. Ytterligare kriterium är tendenskritiken där en strävan efter objektivitet och att på ett neutralt sätt försöka tolka och återge den data som används sökts. Det tredje kriteriet är beroendekritiken, att källorna beror av varandra, vilket söks motverkas genom att använda flera olika källor inom samma område. Det är viktigt att undersöka om en källa är vad den utger sig att vara, med andra ord är det viktigt att beakta det så kallade äkthetsproblemet. Detta problem har i denna uppsats beaktats genom att Internet inte används till annat än sökande efter vetenskapliga artiklar.<sup>29</sup>

### 2.6 Validitet och Reliabilitet

Validitet definieras som ett mätinstruments förmåga att mäta det avsedda och att inget ovidkommande påverkar resultatet. Reliabilitet innebär att ett mätinstrument ger tillförlitliga och stabila utslag, det vill säga att olika mätningar av samma slag på samma objekt ger samma värden. En hög validitet och reliabilitet bör alltid eftersträvas.<sup>30</sup>

Uppsatsen avser inte mäta något utan dess syfte är förenklat att belysa redovisning av goodwill enligt IASB och redovisning av goodwill enligt FASB. Sekundärdata anses ha en god validitet om data samlas in och bearbetas på ett systematiskt sätt samt är relevant för ämnet. Då datainsamling gjorts löpande har säkerställts att relevant data för uppsatsen använts.

<sup>25</sup> [www.ub.gu.se](http://www.ub.gu.se)

<sup>26</sup> [www.his.se/bib/bib.shtml](http://www.his.se/bib/bib.shtml)

<sup>27</sup> Arbnor, I. & Bjerke, B. (1994), s. 241

<sup>28</sup> Eriksson, L. & Wiedersheim-Paul, F. (2001), s. 151

<sup>29</sup> Eriksson, L. & Wiedersheim-Paul, F. (2001), s. 151

<sup>30</sup> Eriksson, L. & Wiedersheim-Paul, F. (2001), s. 38-40



## METOD

---

Datansamlingen har gjorts genom ett selektivt urval av det material som ansetts användbart vilket sedan gjorts en mer noggrann bedömning av. Vidare har i uppsatsen inga primärdata använts vilket torde innebära att det ej förelegat någon risk för påverkan av utomståendes åsikter. Detta torde innebära att föreliggande uppsats är valid.

En fara med att göra en genomgående teoretisk uppsats är att det resultat som uppnås inte alltid kan sägas vara objektivt.<sup>31</sup> Denna fara har i föreliggande uppsats sökts undvika genom att flertalet olika källor använts samt att inget utrymme för personliga värderingar givits.

Uppsatsen torde anses ha god reliabilitet då kunskap är framtagen på ett tillförlitligt sätt och då det inte finns okontrollerade tillfälliga fel som grumlar kunskapsutvecklingen. Det vill säga uppsatsen har inte lämnat utrymme för subjektiva bedömningar vilket torde innebära att kunskap framkommit på ett objektivt och tillförlitligt sätt. Vidare har säkerställts att det i uppsatsen inte föreligger några okontrollerade tillfälliga fel genom att flertalet olika källor tillämpats samt att ursprungskällan hela tiden sökts.

---

<sup>31</sup> Arbnor, I. & Bjerke, B. (1994), s. 267-268

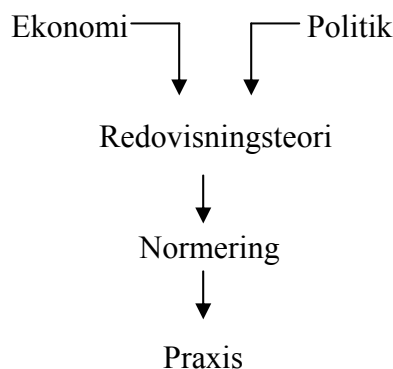
### 3. Teoretisk referensram: Redovisningsteori

Detta kapitel innehåller en sammanställning av redan skriven teori och utförd forskning inom föreliggande ämnesområde. Kapitlet är av beskrivande karaktär för att öka ämnesförståelsen.

#### 3.1 Redovisningsregleringens struktur

Redovisningsreglering kan sägas bestå av tre delar: lagar, rekommendationer och praxis. Lagarna är tvingande och sätter en absolut gräns för vad som är tillåtet. Nästa nivå är rekommendationerna, som ges ut av normgivande organ. Det har även visat sig att normeringsprocessen påverkas av fler variabler än bara den aktuella redovisningsteorin, exempelvis av ekonomiska och politiska faktorer. Lagar och rekommendationer täcker dock inte alla situationer som kan uppstå och i sådana fall får redovisaren söka vägledning i praxis.

Den traditionella bilden av regleringsfunktionen kan sägas se ut som följer:



Figur 2: Redovisningsregleringens struktur<sup>32</sup>

Enligt ovanstående figur ser det ut som att regleringen endast baseras på redovisningsteori vilket är felaktigt då redovisningsteori i flera fall visat sig utgöra en bekräftelse av en redan etablerad redovisningspraxis. Ovanstående figur måste med andra ord betraktas som förenklande. Modellen skall kompletteras med återkoppling mellan de olika delarna.<sup>33</sup>

Ovanstående modell av redovisningsregleringens struktur återfinns för att tydliggöra hur normeringsprocessen vad gäller utformandet av standards är uppbyggd. Nedan redogörs för olika faktorer som inverkar på utformandet av standards, det vill säga angreppssätt, variabler samt ramverk. Vidare redogörs för innehållet i IASBs och FASBs standards avseende redovisning av goodwill.

#### 3.2 Tillämpning av redovisningsteori

Redovisningsteorin syftar till att underlätta lösningen på redovisningsproblem och utgör således en viktig del i redovisningens reglering. Det finns dock inte endast en generellt accepterad redovisningsteori utan flera vilket kan generera olika lösningar på samma problem.<sup>34</sup> Redovisningsteori kan sägas handla om professionell bedömning utförd av individer i specifika fall.<sup>35</sup>

<sup>32</sup> Falkman, P. (2001), *Externredovisningens grunder*. Studentlitteratur, Lund, s.51

<sup>33</sup> Falkman, P. (2001), s. 51

<sup>34</sup> Falkman, P. (2001), s. 217

<sup>35</sup> Hendriksen, S. & Van Breda, M. (2001), *Accounting theory*. Thomas Nelson Australia, South Melbourne, s. 4



### 3.2.1 Angreppssätt till redovisningsteori

Flertalet olika angreppssätt till redovisningsteori har använts vid försök att lösa redovisningsproblem. Några av de allmänna angreppssätten är: juridiskt, etiskt, ekonomiskt, beteendemässigt, strukturellt och politiskt.<sup>36</sup> Angreppssätt behandlas då flertalet olika tillämpats vid framtagandet av standards vilket torde medföra en större förståelse av vad som påverkat IASB samt FASB i normeringsprocessen.

#### Juridiskt angreppssätt

Det juridiska angreppssättet analyserar tidigare uppkomna situationer för att få förslag på ett legalt utlåtande som skulle kunna lösa föreliggande redovisningsproblem.<sup>37</sup>

#### Etiskt angreppssätt

Det etiska angreppssättet frågar huruvida det finns en etisk lösning på föreliggande redovisningsproblem. Det etiska angreppssättet till redovisningsteori fokuserar främst på koncepten ”justice, truth and fairness”.<sup>38</sup>

#### Ekonomiskt angreppssätt

Med förhoppningen att bestämma frågor har redovisare länge försökt att förklara/tolka redovisningsbegrepp i termer av ekonomiska begrepp. Det finns tre olika sätt att ta ett ekonomiskt angreppssätt till redovisning: makroekonomiskt, mikroekonomiskt och corporate social.<sup>39</sup>

#### Beteendemässigt angreppssätt

Ett alternativ är att lita på insikterna av psykologi och sociologi vid utvecklandet av redovisningsteori. Fokus i detta angreppssätt ligger på relevansen hos den information som kommuniceras till beslutsfattare samt beteendet hos olika individer eller grupper som ett resultat av redovisningsinformationens presentation. Beteendemässiga teorier kan även bedöma externa rapporters effekt på företagets beslutsfattare och återkopplingseffekten av redovisarnas och revisorernas handlande. Således har beteendemässiga teorier försökt mäta och bedöma de ekonomiska, psykologiska och sociologiska effekterna av alternativa redovisningssätt och rapporteringsmedier.<sup>40</sup>

#### Strukturellt angreppssätt

Det klassiska angreppssättet i redovisning för att lösa problem kan kallas strukturellt då det fokuserar på redovisningssystemets struktur. Det mesta resonandet i detta angreppssätt, särskilt på den lokala nivån, sker analogt – det vill säga genom jämförelse. Redovisare försöker med andra ord klassificera liknande händelser på liknande sätt, det vill säga de försöker skapa konsekvens i registrerade och rapporterade transaktioner. Det är endast när en transaktion som inte passar i en tidigare mall uppkommer som redovisare tvingas se till mer grundläggande principer.<sup>41</sup>

#### Politiskt angreppssätt

De flesta redovisningsproblem är politiskt känsliga därför att behovet av standards ökar när

---

<sup>36</sup> Hendriksen, S. & Van Breda, M. (2001), s. 4

<sup>37</sup> Hendriksen, S. & Van Breda, M. (2001), s. 6-7

<sup>38</sup> Hendriksen, S. & Van Breda, M. (2001), s.7-8

<sup>39</sup> Hendriksen, S. & Van Breda, M. (2001), s. 9-11

<sup>40</sup> Hendriksen, S. & Van Breda, M. (2001), s. 11-12

<sup>41</sup> Hendriksen, S. & Van Breda, M. (2001), s. 12-13



det förekommer tvister mellan olika grupper.<sup>42</sup> Olika grupper och enskilda personer vill att redovisningsstandards skall vara fördelaktiga för dem. Om en standard föreslagits som har en möjlig ogynnsam verkan på några kan det förväntas att dessa gör vad som helst för att förhindra ett upprättande av denna standard.<sup>43</sup>

Genom lobbying och andra medel försöks påverka upprättandet av redovisningsstandards i den politiska arenan. Dessa politiska påtryckningar skall inte ignoreras och enskilda personer och grupper skall få en chans att bli hörda. Redovisningsstandards skall dock inte upprättas enbart utifrån politisk press.<sup>44</sup>

En standardsättande organisation måste vara medveten om det politiska klimatet och inte endast beakta huruvida ett förslag är teoretiskt korrekt samt bevisat enligt empiriska undersökningar. Det är således även viktigt att vid standardsättande beakta hur långt förslaget kan gå och fortfarande accepteras av en majoritet av berörda parter.<sup>45</sup>

### 3.3 Urskiljning redovisningsteori

En användbar definition för urskiljandet och kategoriserandet av olika redovisningsmodeller innehåller fyra variabler: värde, kapital, skala och tidpunkt för redovisning av transaktion. Dessa variabler kan användas för att urskilja traditionell från alternativ teori.<sup>46</sup> Variabler för urskiljning är tillämpligt vid kategoriserandet av vilken redovisningsmodell IASB samt FASB förespråkar skall användas vid redovisning av goodwill.

#### 3.3.1 Värde

Värdet har att göra med människors subjektiva preferenser. Det är svårt att fastställa ett företags subjektiva preferenser varför redovisare använder andra värderingsmetoder för fastställandet av olika sakers värde. Dessa är:<sup>47</sup>

- Historiskt anskaffningsvärde
- Nuvärde
- Nukostnadsvärde
- Marknadsvärde

#### 3.3.2 Kapital

Det finns två olika synsätt vad gäller innebörden av kapital vilka uttrycks i två olika kapitaldefinitioner: finansiell- och fysisk kapitaldefinition.

Finansiell kapitaldefinition innebär att företaget bör innehålla lika mycket finansiellt kapital i slutet som i början av en period. Den fysiska kapitaldefinitionen fokuserar på kapaciteten att producera varor och tjänster, varför denna prestationskapacitet bör vara samma i slutet av en period som i början.<sup>48</sup>

---

<sup>42</sup> Mathews, M. & Perera, M. (1996), *Accounting theory & Development*. Thomas Nelson Australia, Melbourne, s. 117

<sup>43</sup> Kam, V. (1990), *Accounting theory*. John Wiley & Sons, Toronto, s. 560

<sup>44</sup> Zeff, S. (2002), "Political" Lobbying On Proposed Standards: A Challenge to the IASB. American Accounting Association. Vol. 16, Nr. 1, s. 43-54

<sup>45</sup> Kam, V. (1990), s. 554

<sup>46</sup> Kam, V. (1990), s. 192-194

<sup>47</sup> Kam, V. (1990), s. 194-195

<sup>48</sup> Kam, V. (1990), s. 195-196





Balansräkningens tillgångssida symboliserar ett företags framtida kapacitet varför hänsyn måste tas till värdeförändringar vilka påverkar den framtida kapaciteten. Det värde som måste avsättas för att hålla kapaciteten intakt utgörs av skillnaden mellan nukostnadsvärde och historiskt anskaffningsvärde.<sup>49</sup> Den huvudsakliga skillnaden mellan finansiell och fysisk kapitaldefinition är att denna värdeförändring/avsättning enligt den finansiella redovisas över resultaträkningen vilket inte görs enligt den fysiska.<sup>50</sup>

### 3.3.3 Skala

När måttssystem används måste det finnas en skala för att ge mening åt siffrorna. Redovisningsinformation som uttrycks i monetära enheter påverkas av inflation varför värdet av pengar blivit ett problem. Några anser att värdet av pengar uttrycks av dess kvantitet, opåverkat av tidsaspekt, medan några menar att värdet utgörs av dess kvalitet, det vill säga dess köpkraft. Detta har föranlett att två skalor tillämpas:<sup>51</sup>

- Nominell skala (kvantitet)
- Konstant skala (kvalitet)

### 3.3.4 Transaktion

Den så kallade tidpunktsvariabeln avgör huruvida en värdeförändring måste realiseras för att kunna bokas upp, det vill säga huruvida ett transaktionskrav föreligger. Redovisare enligt den traditionella skolan menar att så är fallet medan kritiker anser att ett transaktionskrav leder till missvisande redovisningsinformation.<sup>52</sup>

## 3.4 Traditionell redovisningsteori

Redovisningens praktiker och teoretiker kände i början av 70-talet behov av en för extern-redovisningen allmän övergripande teoretisk grund.<sup>53</sup> Motivet till detta behov var den stora mängd redovisningsteori som utvecklats. Redovisningsteori är en av flera faktorer som inverkar på redovisningens reglering. Av denna anledning har begreppsmässiga ramar (frameworks) för redovisningsrapportering därför utvecklats av flertalet redovisningsorganisationer runt om i världen.

I ramverken beskriver varje organ sin tolkning av dominerande redovisningsteori, vilken är utgångspunkt vid utvecklandet av redovisningsrekommendationer och normer. Utgångspunkt för redovisningens reglering kan därmed sägas vara dess ramverk.<sup>54</sup> Den dominerande redovisningsteorin anses idag utgöras av traditionell redovisningsteori, innehållet i respektive ramverk är således respektive redovisningsorganisationens tolkning av traditionell redovisningsteori, även kallad normativ redovisningsteori.<sup>55</sup>

### 3.4.1 Redovisningens teoristruktur

Redovisningens teoristruktur kan sägas utgöras av redovisningens mål, kvalitativa egenskaper, postulat, redovisningsprinciper samt redovisningsnormer, regler och lagar. Dessa tillhör den normativa redovisningsteorin. De två redovisningsorganisationer vilka denna uppsats foku-

---

<sup>49</sup> Falkman, P. (1997), *Statlig redovisning enligt bokföringsmässiga grunder*. GU, Göteborg, s. 57-58

<sup>50</sup> Kam, V. (1990), s. 197

<sup>51</sup> Kam, V. (1990), s. 199-205

<sup>52</sup> Falkman, P. (1997), s. 64

<sup>53</sup> Nilsson, S. (2002), *Redovisningens normer och normbildare*. Studentlitteratur, Lund, s. 17-18

<sup>54</sup> Falkman, P. (2000), *Teori för redovisning*. Studentlitteratur, Lund, s. 21-23

<sup>55</sup> Nilsson, S. (2002), s. 25



serar på, FASB och IASB, beskriver båda innebörden av dessa begrepp i sina respektive ramverk. Redovisningsnormer, regler och lagar beskrivs dock inte i respektive ramverk utan utgör delvis de standards som utgivits av respektive organisation.

FASB var den redovisningsorganisation som först utgav ett ramverk, vilket skedde år 1978. Detta ramverk har sedan varit utgångspunkt för många andra organisationers ramverk. IASB utvecklade sitt ramverk, vilket bygger på FASBs ramverk, under senare delen av 1980-talet.

Redovisningens mål kan sägas vara en sammanfattning av traditionell redovisningsteori. Dessa mål utgör sedan underlag för normbildning. Redovisningens kvalitativa egenskaper beskriver vad som krävs för att redovisningens mål skall kunna uppnås. Grundläggande antagande om redovisningens miljö benämns postulat och härleds ur redovisningsteorins definition av redovisningens mål. Redovisningsprinciper utgörs av för redovisningen allmänna regler och härleds ur redovisningens mål och postulat. Särskiljning mellan postulat och redovisningsprincip är vanligen svår att göra då en entydig gränsdragning mellan abstraktionsnivåerna inte är möjlig.<sup>56</sup>

### 3.4.2 Ramverk

Innebörden av externredovisningens mål, kvalitativa egenskaper, postulat och principer enligt IASB respektive FASB redogörs för under nedanstående rubriker. Även definitioner av tillgång och kostnad samt tidpunkt för dess erkännande, vilka är relevanta för denna uppsats, redogörs för. Ramverken återges eftersom dessa innehåller de värdegrunder respektive organisation förespråkar skall tillämpas vid redovisning.

#### Definitioner av den finansiella rapportens olika delar

De delar som är direkt relaterade till företagets ekonomiska ställning utgörs av tillgångar, skulder samt eget kapital. De delar som är direkt relaterade till företagets ekonomiska resultat utgörs av intäkter och kostnader.<sup>57</sup>

#### Tillgångar

En tillgång definieras enligt IASB som en resurs vilken kontrolleras av företag och förväntas ge företag framtida ekonomiska fördelar. Framtida ekonomiska fördelar kan komma företag till del på olika sätt. Huruvida tillgången har fysisk substans eller ej utgör ingen betydelse. Då en tillgång inte uppfyller dess definition redovisas den som kostnad i resultaträkningen. En tillgång är ett resultat från tidigare transaktion eller händelse.<sup>58</sup>

En tillgång erkänns enligt IASB i balansräkningen då det är sannolikt att den kommer att ge företaget framtida ekonomiska fördelar samt då tillgångens kostnad eller värde kan bestämmas på ett tillförlitligt sätt.<sup>59</sup>

Enligt FASBs definition är en tillgång något som kontrolleras av företag samt innebär sannolik framtida ekonomisk fördel och som är ett resultat av tidigare transaktion eller händelse. Dess definition har därmed tre viktiga karakteristika.<sup>60</sup>

---

<sup>56</sup> Nilsson, S. (2002), s. 18

<sup>57</sup> International Accounting Standard Board. (1989), *Framework*. IASCF Publication department committee foundation, London, p. 47

<sup>58</sup> International Accounting Standard Board. (1989), p. 53-58

<sup>59</sup> International Accounting Standard Board. (1989), p. 89

<sup>60</sup> Financial Accounting Standard Board. (1985), *Statement of Financial Accounting Concepts No 6*. Financial Accounting Foundation, Norwalk, p. 25-26



För att erkänna de olika delarna i de finansiella rapporterna kräver FASB att fyra olika kriterier uppfylls, dessa är:

- Definition, att begreppet möter definitionen
- Dimension, att begreppet har tillräcklig tillförlitlighet för att kunna mätas
- Relevans, att informationen avseende begreppet är tillräcklig för beslutsfattande
- Tillförlitlighet, att informationen är trovärdig, verifierbar samt neutral

Då ovanstående kriterier är uppfyllda skall en tillgång erkännas i balansräkningen. Dessa fyra kriterier är gemensamma för de finansiella rapporternas olika delar och gäller således även skulder, eget kapital, intäkter samt kostnader.<sup>61</sup>

De båda organisationerna tillämpar samma definition av tillgångar, med undantaget att FASB till skillnad från IASB även kräver att en tillgång skall vara ett resultat av tidigare transaktion eller händelse. IASB menar dock att en tillgång i ett företag utgörs av resultat från tidigare transaktion eller händelse trots att detta krav inte ges i dess definition. Tidpunkten för erkännandet av tillgången kan sägas vara densamma enligt de båda organisationerna.

### Kostnader

Kostnader omfattas enligt IASB av dels förluster och dels kostnader som uppstår inom företagets normala aktiviteter. En kostnad definieras som ett bruttoutflöde av ekonomiska fördelar vilka uppstår under en redovisningsperiod och som minskar företagets eget kapital, undantaget minskning som härrör från ägaruttag av kapital.<sup>62</sup> En kostnad erkänns i de finansiella rapporterna då en minskning av framtida ekonomiska fördelar relaterade till minskning av en tillgång eller ökning av en skuld skett, samt kan bestämmas på ett tillförlitligt sätt.<sup>63</sup>

En kostnad definieras enligt FASB som ett utflöde eller annan användning av tillgångar eller skulder under en given period.<sup>64</sup> En kostnad erkänns då de fyra kriterier vilka även gäller för tillgångar uppfyllts vilka nämnts i ovanstående stycke.<sup>65</sup>

Definition och erkännande av kostnad enligt IASB och FASB kan betraktas vara mycket lika och skillnader anses vara av icke betydelsefull karaktär.

### Externredovisningens mål

Enligt IASB utgörs målet med de finansiella rapporterna av att tillhandahålla information om företagets finansiella ställning, utförande och förändringar i den finansiella ställningen som är till nytta för en stor grupp av användare vid ekonomisk beslutsfattning. Av denna bakgrund skall finansiella rapporter därför innehålla den information som krävs för att uppnå externredovisningens mål. Finansiella rapporter avser kompletta externa bokslut, det vill säga årsredovisningar. Det ställs dock inga krav på att dessa skall innehålla all den information som användare kan vara i behov av för att fatta ekonomiska beslut. Motivet till detta är att all

---

<sup>61</sup> Financial Accounting Standard Board. (1984), *Statement of Financial Accounting Concepts No 5*. Financial Accounting Foundation, Norwalk, p. 63

<sup>62</sup> Financial Accounting Standard Board. (1984), p.78-80

<sup>63</sup> Financial Accounting Standard Board. (1984), p. 94-98

<sup>64</sup> Financial Accounting Standard Board. (1980), *Statement of Financial Accounting Concepts No 3*. Financial Accounting Foundation, Norwalk, p. 65

<sup>65</sup> Financial Accounting Standard Board. (1984), *Statement of Financial Accounting Concepts No 5*. Financial Accounting Foundation, Norwalk, p. 63



information användare kan vara i behov av för att fatta ekonomiska beslut även inkluderar information om tidigare händelser som haft finansiella effekter samt icke finansiell information vilken inte anses rimlig att kunna ge.

De finansiella rapporterna skall vidare syfta till att visa resultatet av styrelsens förvaltning och huruvida ansvarsskyldigheten, vilken grundas på hur dess förvaltning av de resurser de är anförtrodda, sköts. Anledningen till detta är att de beslut som användare söker fatta kan handla om att öka eller minska de investeringar som gjorts i företaget och om omval eller ersättning av nuvarande styrelseledamöter.

Motiven till att IASB valt just grund för beslutsfattande som externredovisningens mål är att de ekonomiska beslut som användare av finansiella rapporter fattar kräver bedömning av företagets möjlighet att generera pengar, samt bedömning av tidpunkt och säkerhet i denna generering. Då användare har information som fokuserar på finansiell ställning samt utförande och förändring i denna finansiella ställning ges de bättre möjlighet till bedömning av företag. Information om företags utförande innefattar främst information om dess förmåga att generera vinst, vilket kräver bedömningar av potentiell framtida förändring i ekonomiska resurser. Vid bedömning av investering, finansiering och operativ aktivitet under en rapportperiod är information om förändring i den finansiella ställningen av stor vikt.<sup>66</sup>

Enligt FASB utgörs externredovisningens mål av flertalet olika informationssyften vilka den finansiella rapporteringen skall avse att uppfylla. De informationssyften vilka externredovisnings mål skall avse att uppfylla innefattar främst krav på information till investerare, kreditgivare samt övriga användare av den finansiella rapporteringen.

Den finansiella rapporteringen skall ge information som är användbar för nuvarande och potentiella investerare, kreditgivare och andra användare av den finansiella informationen i deras beslut om investering, kreditgivning samt liknande. Detta mål benämns även som informationens användbarhet vid investerings- och kreditgivningsbeslut. Målet ställer krav på att informationen skall vara förståelig för de som har rimlig kunskap om ekonomiska samt företagsspecifika aktiviteter och som är villiga att med rimlig arbetsinsats studera denna information.

Vidare utgörs externredovisningens mål enligt FASB av informationens användbarhet vid uppskattning av företagets framtida kassaflöden. För att detta mål skall kunna uppfyllas krävs att den finansiella rapporteringen ger nuvarande och potentiella användare information som är användbar vid uppskattning av belopp, osäkerhet samt tidpunkt avseende framtida intäkter och kostnader. Innebörden av detta mål kan sammanfattas med att finansiella rapporter skall ge användare information vilken skall underlätta deras uppskattning av belopp, osäkerhet och tidpunkt avseende framtida kassaflöden relaterade till företaget.

Ytterligare informationssyfte är att den finansiella rapporteringen skall ge information om företagets ekonomiska resurser, kravet på dessa resurser samt effekter av transaktioner, händelser och andra omständigheter som förändrar resurserna och kravet på dessa. Detta informationssyfte skall ge användarna hjälp att identifiera företagets finansiella styrkor och svagheter samt att uppskatta företagets likviditet och soliditet.

---

<sup>66</sup> International Accounting Standard Board. (1989), p. 12-21



All finansiell rapportering inbegriper beslutsfattande varför information för detta är externredovisningens främsta mål. Motivet till att information för beslutsfattande utgör externredovisningens mål är att utan användbarhet skulle kostnaden för informationen överstiga dess nytta.<sup>67</sup>

Målet med externredovisningen är således enligt både IASB och FASB att ge användare av de finansiella rapporterna information för beslutsfattande. Motivet till varför IASB respektive FASB valt detta mål skiljer sig dock åt.

FASB ger i jämförelse med IASB en mer specifik beskrivning av till vilka informationen skall vända sig. IASB tillämpar i sitt ramverk ett bredare begrepp av till vilka informationen vänder sig. Det framgår genom dessa beskrivningar att de externa rapporterna enligt FASB främst skall vända sig till kapitalmarknaden medan de enligt IASB skall vända sig till en bredare grupp. I samband med att företagen till sin storlek vuxit har en allt tydligare separering mellan företagets ägare och dess ledning skett vilket i sin tur innebär att informationen i de finansiella rapporterna fått allt större betydelse. Anledningen till att FASB främst vänder sig till kapitalmarknaden är således för att ägare och kreditgivare är de vilka främst berörs av hur ledningen förvaltar företaget.

Vidare är skillnader mellan de båda organisationerna att FASB tillämpar en mer specifik beskrivning av för vad informationen skall syfta utgöra beslutsunderlag medan IASB tillämpar en mer generell beskrivning.

### **IASB: Redovisningens kvalitativa egenskaper**

För att externredovisningens mål skall uppfyllas krävs enligt IASB att de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild av företagets ställning, utförande och förändring i dess finansiella ställning. Då de finansiella rapporterna uppfyller nedanstående kvalitativa egenskaper antas de ge en rättvisande bild av företaget.<sup>68</sup>

#### **Förståelse**

En viktig egenskap för information är att den är förståelig för dess användare, detta ställer dock krav på användarna. Kraven innebär att användarna skall ha rimlig kunskap om företag, ekonomiska aktiviteter och redovisning samt är villiga att studera informationen med vad som kan anses vara rimlig arbetsinsats.<sup>69</sup>

#### **Relevans**

För att information skall vara användbar ställs krav på att den är relevant för de beslut användare avser att göra. Information betraktas vara relevant då den hjälper användare att bedöma tidigare, nuvarande och framtida händelser. Vidare betraktas information vara relevant då användare med hjälp av den kan bestämma styrka och riktighet i tidigare bedömningar. Relevansen i information påverkas även av informationens natur och väsentlighet.<sup>70</sup>

---

<sup>67</sup> Financial Accounting Standard Board. (1978), *Statement of Accounting Concepts No 1*. Financial Accounting Foundation, Norwalk, p. 32-54

<sup>68</sup> International Accounting Standard Board. (1989), p. 43-46

<sup>69</sup> International Accounting Standard Board. (1989), p. 25

<sup>70</sup> International Accounting Standard Board. (1989), p. 26-30



### Tillförlitlighet

För att information skall vara användbar krävs förutom att den skall vara förståelig och relevant även att den skall vara tillförlitlig. Kravet på tillförlitlighet uppfylls då information presenteras på ett trovärdigt sätt vilket innebär att den innehåller vad den förväntas innehålla. Vidare kräver egenskapen tillförlitlighet att den information som presenteras överensstämmer med dess substans och ekonomiska verklighet och inte bara dess legala form, det vill säga innehåll före form. Krav ställs även på att information som finansiella rapporter innehåller är neutral, vilket innebär att subjektivitet ej skall förekomma. Även försiktighet och fullständighet omfattas av kravet på tillförlitlighet.<sup>71</sup>

### Jämförbarhet

För att finansiell information skall vara användbar krävs att den är jämförbar med andra tidsperioder i syfte att kunna bedöma trender i företagets finansiella ställning och utförande. Information skall även vara jämförbar med andra företag i syfte att kunna bedöma företagets relativa finansiella ställning, utförande samt förändring i den finansiella ställningen.<sup>72</sup>

### FASB: Redovisningens kvalitativa egenskaper

Enligt FASB kan redovisningens kvalitativa egenskaper betraktas som en hierarki av egenskaper. Användbarhet för beslutsfattande som utgör externredovisningens mål anses vara den viktigaste.<sup>73</sup> De kvalitativa egenskaper redovisning bör ha för att dess mål skall kunna uppfyllas utgörs enligt FASB av desamma som IASB anser skall uppfyllas. FASB anser dock att ytterligare egenskaper krävs för att externredovisningens mål skall uppnås vilka är neutralitet, väsentlighet samt nytta och kostnad, dessa är enligt FASB separata egenskaper medan de enligt IASB innefattas i egenskaperna tillförlitlighet och relevans.

Relevans och tillförlitlighet är de två egenskaper vilka FASB anser är viktigast i syfte att göra informationen i de finansiella rapporterna användbar för beslutsfattande. Objektivitetsprincipen är direkt hänförlig till dessa båda egenskaper, denna princip bör därav kunna anses vara en av de mest betydelsefulla för att de finansiella rapporterna skall ge en rättvisande bild av företaget.

En redogörelse av FASBs samtliga kvalitativa egenskaper ges nedan då innebörden av dessa inte kan anses vara exakt desamma som innebörden IASB ger uttryck för i sitt ramverk.

### Förståelse

Förståelse av information regleras av karakteristika för användare och i information ingående karakteristika, vilka tillsammans utgör en kombination. Detta innebär att förståelse utgör en del i länken mellan karakteristika för användare och beslutsspecifik information.<sup>74</sup>

### Relevans

Relevans ställer krav på att information är logiskt relaterad till det beslut den syftar att vara relevant för. Felaktiga beslut beroende på att information är ologiskt relaterad innebär att in-

---

<sup>71</sup> International Accounting Standard Board. (1989), p. 31-38

<sup>72</sup> International Accounting Standard Board. (1989), p. 39-42

<sup>73</sup> Financial Accounting Standard Board. (1980), *Statement of Financial Accounting Concepts No 2*. Financial Accounting Foundation, Norwalk, p. 32

<sup>74</sup> Financial Accounting Standard Board. (1980), p. 40-41



formationen ej kan anses relevant.<sup>75</sup>

### Tillförlitlighet

Att information skall vara tillförlitlig är lika väl som relevans ett centralt begrepp i redovisning. Tillförlitlighet uppnås då information representerar det den avser att representera.<sup>76</sup>

### Jämförbarhet

Nyttan med information om företag ökar avsevärt om informationen kan jämföras med andra företag samt med liknande information om samma företag för en tidigare period eller tidpunkt. Den huvudsakliga anledningen till utvecklingen av internationella redovisningsstandards är att göra företags finansiella information mer jämförbar.<sup>77</sup>

### Neutralitet

Neutralitet i redovisning är av större vikt att beakta för de vilka fastställer redovisningsstandards än för de vilka tillämpar dem. Egenskapen avser formulering eller implementering av standards. Företagets primära mål av informationens resultat skall vara relevans och tillförlitlighet, och inte vilka effekter en ny regel kan ha på ett särskilt intresse.<sup>78</sup>

### Väsentlighet

Upprättare av finansiella rapporter samt revisorer konfronteras ständigt med behovet av att göra antaganden om väsentlighet. Väsentliga antaganden är primärt kvantitativa till sin natur och föranleder frågan om huruvida en post är tillräckligt väsentlig för användare av informationen för att de skall påverkas av denna.<sup>79</sup>

### Nytta och kostnad

Nyttan med informations användbarhet måste alltid ställas i proportion till dess kostnad. Användbarheten skall vara så hög att nyttan överstiger kostnaden för produktion av informationen.<sup>80</sup>

Några större skillnader av väsentlig karaktär vad gäller redovisningens kvalitativa egenskaper kan inte urskiljas mellan IASB och FASB.

### Postulat

De grundläggande antaganden om redovisningens miljö vilka benämns postulat utgörs enligt IASB av bokföringsmässiga grunder och going concern.

De finansiella rapporterna baseras på bokföringsmässiga grunder i syfte att uppnå externredovisningens mål. Dessa grunder innebär att transaktioner och andra händelser erkänns först när de inträffat (och alltså inte då betalning eller motsvarande erhållits eller betalats) och bokförs i redovisning samt rapporteras i finansiella rapporter den period de relaterar till. Innebörden av att finansiella rapporter baseras på bokföringsmässiga grunder är även att upplysa användare om företags åtaganden att betala samt om resurser som representerar betalningar vilka

---

<sup>75</sup> Financial Accounting Standard Board. (1980), p. 46-57

<sup>76</sup> Financial Accounting Standard Board. (1980), p. 58-89

<sup>77</sup> Financial Accounting Standard Board. (1980), p. 111-122

<sup>78</sup> Financial Accounting Standard Board. (1980), p. 98-110

<sup>79</sup> Financial Accounting Standard Board. (1980), p. 123-132

<sup>80</sup> Financial Accounting Standard Board. (1980), p. 133-144



kommer att erhållas i framtiden. Syftet utgörs vidare av att ge den typ av information om tidigare transaktioner och händelser vilka är betydelsefulla för användare vid beslutsfattande.

Antagandet om going concern innebär att finansiella rapporter normalt upprättas under antagandet att företag förväntas fortleva och därmed kommer att fortsätta bedriva verksamhet inom överskådlig framtid. Företag förväntas därför varken ha för avsikt eller behov av att likvideras eller minskas. I de fall företag inte förväntas fortleva skall rapporteringen upprättas på särskilda grunder, vilka innebär att tillgångar (och skulder) i samband med bokslut värderas till nettoförsäljningsvärde.<sup>81</sup>

Enligt FASB är redovisningens postulat redovisningsenhet, going concern, mätperiod, osäkerhet och försiktighet samt monetär enhet. Dessa postulat återfinns ej direkt i FASBs ramverk, dock kan de härledas ur detta.

Redovisningsenhet definierar företag som en fristående enhet, skild från ägare och andra intressenter. Antagandet om going concern innebär att redovisning skall utformas under antagandet att företag förväntas fortleva under överskådlig framtid. I de fall då företag ej förväntas fortleva skall redovisningen istället upprättas utifrån ett alternativt sätt, vilket innebär att tillgångar (och skulder) i samband med bokslut värderas till nettoförsäljningsvärde. Antagandet om mätperiod refererar till att mätning av resultat och ställning skall göras för regelbundna perioder.

Osäkerhet i redovisningen härleds ur två huvudsakliga källor. Den första källan består i att redovisning generellt relateras till enheter som förväntas fortleva i framtiden, vilket utgör en osäkerhet då förväntningar om fortlevnad inte alltid införlivas. Den andra källan härleds till att redovisning antas representera monetära uttryck av förmögenhet, vilket kräver bedömning av osäkerhet i framtida belopp. Tillförlitligheten i dessa bedömningar kan variera. Begreppet försiktighet används generellt för belysning av att redovisning skall ge det lägsta värdet av flera möjliga för tillgångar och intäkter samt det högsta för skulder och kostnader. Monetär enhet består vanligen av det rapporterade företagets officiella valuta.<sup>82</sup>

I postulaten återfinns mellan IASB och FASB vissa skillnader. En förklaring till dessa skillnader avseende postulat är att särskiljning mellan postulat och redovisningsprinciper många gånger är svår att göra. I redovisningen kan en given metod inte logiskt härledas från en viss princip, därav föranleds meningsskiljaktigheter avseende vilken nivå t ex going concern härrör till. Exempelvis kan diskuteras huruvida going concern skall betraktas utgöra beskrivning av redovisningens miljö och därav benämnas postulat eller om den skall anses utgöra en princip.

IASB har valt att benämna bokföringsmässiga grunder postulat medan FASB valt att benämna denna princip. Således innehar både IASB och FASB begreppet bokföringsmässiga grunder, dock innebär begreppet två helt olika saker enligt de båda organisationernas beskrivning.

Skillnaden vad gäller postulat enligt de båda organisationerna kan därmed anses vara av viss betydelse och innebär att dess antagande om redovisningens miljö har vissa distinktioner, dessa är dock inte av betydande art. En förklaring till detta är att de postulat FASB fokuserar

---

<sup>81</sup> Financial Accounting Standard Board. (1980), p. 22-23

<sup>82</sup> Hendriksen, S. & Van Breda, M. (1992), s. 145-147





på och som IASB saknar delvis återfinns i IASBs redovisningsprinciper.

### **IASB: Redovisningens principer**

Redovisningens principer vilka härleds ur postulat samt externredovisningens syfte utgörs enligt IASB av principerna om realisation, väsentlighet, objektivitet, innehåll före form, rättvisande bild samt försiktighet. Ytterligare principer kan härledas, dock fokuserar IASB i sitt ramverk främst på nedanstående.

#### **Realisationsprincipen**

Realisationsprincipen lägger fokus på när en inkomst eller utgift skall redovisas som intäkt eller kostnad. Den huvudsakliga innebörden av denna princip är att en intäkt eller kostnad redovisas först då äganderätten övergått och värdet kan fastställas. Denna princip förhindrar redovisning av orealiserade samt svårbedömda och osäkra vinster.<sup>83</sup>

#### **Väsentlighetsprincipen**

Väsentlighetsprincipen innebär att vissa transaktioner eller förhållanden är för obetydliga för att redovisningsteoretiska principer skall tillämpas fullt ut. Effekten av denna princip är att schablonregler i vissa situationer därför istället bör tillämpas. Innebörden i denna princip är dock inte att så kallade obetydliga affärshändelser skall underlåtas att registreras.<sup>84</sup>

#### **Objektivitetsprincipen**

Objektivitetsprincipen ställer krav på att redovisningsinformation skall vara objektiv, det vill säga neutral och opartisk. Redovisningsinformation skall således utgöra en beskrivning av verkligheten oberoende av vem eller vilka som utformat den.<sup>85</sup>

#### **Innehåll före form**

Principen om innehåll före form innebär att om den ekonomiska innebörden av en transaktion kraftigt avviker från den legala formen bör den ekonomiska innebörden väljas att redovisas före den legala.<sup>86</sup>

#### **Principen om rättvisande bild**

Principen om rättvisande bild innebär att redovisning skall ge en rättvisande bild av företags ekonomiska ställning och resultat. Denna princip innebär att redovisningens informationsfunktion gentemot kapitalmarknaden i första hand prioriteras.<sup>87</sup>

#### **Försiktighetsprincipen**

Försiktighetsprincipen ställer krav på att resultat och ställning skall bedömas med försiktighet. Innebörden av detta är att tillgångar och intäkter bör värderas lågt och skulder och utgifter bör värderas högt samt att endast realiserade vinster skall beaktas. Principens faktiska innebörd består dock i att resultat och ställning varken skall över- eller underskattas. Då bedömningar görs på ovanstående sätt anses de dock vanligtvis vara gjorda med försiktighet.<sup>88</sup>

---

<sup>83</sup> International Accounting Standard Board. (1989), p. 22

<sup>84</sup> International Accounting Standard Board. (1989), p. 26-30

<sup>85</sup> International Accounting Standard Board. (1989), p. 36

<sup>86</sup> International Accounting Standard Board. (1989), p. 35

<sup>87</sup> International Accounting Standard Board. (1989), p. 46

<sup>88</sup> International Accounting Standard Board. (1989), p. 37



## FASB: Redovisningens principer

Redovisningens principer härleds ur externredovisningens syfte samt postulat varför FASBs principer till antalet är fler än IASBs. Förklaringen till detta är att FASB fokuserar på ett större antal postulat samt har ett utförligare och mer beskrivande syfte än IASB.

Redovisningens principer utgörs enligt FASB av principen om realisation, väsentlighet, objektivitet, innehåll före form, jämförbarhet, rättvisande bild, försiktighet, periodisering, matchning, anskaffningsutgift och kongruens. Eftersom innebörden av respektive princip är densamma för IASB och FASB ges nedan endast en redogörelse för de principer vilka inte tidigare redogjorts för.

### Principen om periodisering

Principen om periodisering benämns även redovisning enligt bokföringsmässiga grunder, till skillnad från IASB som benämner detta postulat har FASB alltså valt att benämna denna princip. Detta visar konkret att gränsdragning mellan postulat och princip många gånger är svår att göra vilket skapar förvirring. Denna princip är av mer allmän karaktär och innebär att företags livslängd skall indelas i kortare redovisningsperioder, t ex räkenskapsår, för vilka resultat skall fastställas. Då många affärshändelser som bokförs under ett räkenskapsår påverkar andra räkenskapsår kommer redovisning att innehålla flertalet periodiseringsposter.<sup>89</sup>

### Matchningsprincipen

Matchningsprincipen innebär att nedlagda utgifter som ger upphov till intäkter kostnadsförs den period i vilken intäkterna realiserats och redovisas, detta skall göras oberoende av när utgifterna uppkommer.<sup>90</sup>

### Principen om anskaffningsutgift

Principen om anskaffningsutgift innebär att tillgångar och skulder initialt skall värderas till den ersättning som erlades vid tidpunkten för anskaffningen.<sup>91</sup>

### Kongruensprincipen

Kongruensprincipen innebär att samtliga värdeförändringar i tillgångar och skulder skall redovisas över resultaträkningen, vilket således medför att redovisning av värdeförändringar direkt i balansräkningen ej är tillåten.<sup>92</sup>

### 3.4.3 Redovisning av goodwill

Den goodwill som är relevant för föreliggande uppsats uppstår genom företagsförvärv. Ett förvärv är en transaktion genom vilken det förvärvande företaget får bestämmande inflytande över nettotillgångarna och rörelsen i det förvärvade företaget genom betalning av kontanter eller byte av andra tillgångar. Bestämmande inflytande innebär att det förvärvande företaget har rätten till mer än hälften av rösterna i det förvärvade företaget. Enligt förvärvsmetoden skall det förvärvade företagens tillgångar och skulder tas in i det förvärvande företagens koncernredovisning till marknadsvärdet vid förvärvstidpunkten.<sup>93</sup>

<sup>89</sup> Financial Accounting Standard Board. (1980), p. 111-122

<sup>90</sup> Financial Accounting Standard Board. (1980), p. 90

<sup>91</sup> Financial Accounting Standard Board. (1980), p. 58-97

<sup>92</sup> Financial Accounting Standard Board. (1980), p. 58-97

<sup>93</sup> International Accounting Standard Board. (1998), *IAS 22*, p. 8 & Financial Accounting Standard Board. (2001), *Statement of Financial Accounting Standard 141 Business Combinations*. Financial Accounting



Den del av anskaffningsvärdet för det förvärvade företaget som överstiger nettotillgångarnas marknadsvärde skall redovisas som koncernmässig goodwill, i föreliggande uppsats endast benämnd goodwill, i det förvärvande företagens koncernredovisning.<sup>94</sup>

### **IASB: Redovisning av goodwill**

IASB har givit ut IAS 22 Business Combinations, IAS 36 Impairment of Assets och IAS 38 Intangible Assets vilka behandlar redovisning av goodwill.

#### **Redovisning och värdering**

En immateriell tillgång är en icke-monetär tillgång som saknar fysisk substans och som enligt IASBs definition har följande krav för att erkännas i det förvärvande företagens redovisning: företaget skall ha kontroll över tillgången, företaget kommer sannolikt att få ekonomiska fördelar i framtiden genom tillgången samt tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Vidare skall en immateriell tillgång enligt IASB vara identifierbar för att tydligt kunna särskiljas från goodwill. En immateriell tillgång kan tydligt särskiljas från goodwill om den är avskiljbar.

En tillgång är avskiljbar om företaget kan hyra ut, sälja, byta ut eller dela ut särskilda framtida ekonomiska fördelar förknippade med den utan att göra sig av med framtida ekonomiska fördelar hänförliga till andra tillgångar. Det är dock inte en nödvändig förutsättning att en immateriell tillgång är avskiljbar för att den skall vara identifierbar. En immateriell tillgång kan exempelvis förvärfvas tillsammans med andra tillgångar i en transaktion som innefattar överföring av legala rättigheter genom vilka tillgången identifieras. Om det kan säkerställas att framtida ekonomiska fördelar kommer företaget till del, samtidigt som andras möjligheter att ta del av dessa fördelar begränsas, kan sägas att ett företag har kontroll över tillgången.<sup>95</sup>

Vid ett företagsförvärf följer den goodwill som uppstår samtliga krav för att definieras som en tillgång i balansräkningen.<sup>96</sup> Vissa anser att goodwill är skillnaden mellan det förvärvade företagens verkliga värde och värdet av dess nettotillgångar, men enligt andra är detta en värderingsmetod och inte en definition.<sup>97</sup> Goodwill är den största immateriella tillgångsposten i de flesta företag, dock är posten komplex att behandla på grund av bristerna vid karakteriseringen av tillgången gällande identifierbarhet samt avskiljbarhet.<sup>98</sup>

Från och med förvärvstidpunkten skall förvärvaren i balansräkningen inkludera det förvärvade företagens identifierbara tillgångar och skulder liksom eventuell goodwill. Förvärvade identifierbara tillgångar och skulder skall redovisas till sitt verkliga värde då transaktionen äger rum. Det egna kapitalet i det förvärvade bolaget bestäms således utifrån en marknadsmässig värdering av tillgångarna och skulderna vid förvärvstidpunkten. Den erlagda köpeskillingen för det förvärvade bolaget utgör anskaffningsvärdet för nettotillgångarna.

När anskaffningsvärdet är högre än det verkliga värdet på den förvärvade andelen av det för-

---

Foundation, Norwalk, p. 9 och 10

<sup>94</sup> International Accounting Standard Board. (1998), *IAS 22*. p. 19 och 41 & Financial Accounting Standard Board. (2001), *SFAS 142*. p. 35

<sup>95</sup> International Accounting Standard Board. (1998), *International Accounting Standard 38 Intangible Assets*. IASCF Publication department committee foundation, London, p. 8

<sup>96</sup> Hendriksen, S. & Van Breda, M. (1992), s. 638

<sup>97</sup> Kam, V. (1990), s. 403

<sup>98</sup> Hendriksen, S. & Van Breda, M. (1992), s. 640 och 644



värvade företagens identifierbara nettotillgångar per transaktionsdagen betraktas det överskjutande beloppet som goodwill och redovisas som tillgång. Goodwill skall initialt värderas till anskaffningsvärde i balansräkningen. Den goodwill som uppstår vid förvärv kan ses som en betalning för framtida ekonomiska fördelar. Efter anskaffningstidpunkten skall goodwill tas upp i balansräkningen till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuell nedskrivning.<sup>99</sup>

### Avskrivning

Nyttjandeperioden, det vill säga den tid tillgången förväntas utnyttjas, kan för goodwill vara lång men är dock enligt IASB alltid begränsad. Goodwill skall skrivas av på ett systematiskt sätt över den bästa uppskattningen av dess nyttjandeperiod. Nyttjandeperioden skall återspegla företagens uppskattning av den period under vilken framtida ekonomiska fördelar som goodwillposten representerar kommer företaget till godo.<sup>100</sup>

Räknat från förvärvstidpunkten antas nyttjandeperioden inte vara längre än tjugo år, om inte annat särskilt kan påvisas. Denna maximala tjugoåriga avskrivningstid beror enligt IASB på postens osäkerhet. Osäkerheten som goodwill är behäftad med motiverar att nyttjandeperioden uppskattas på ett försiktigt sätt, dock inte att en orealistisk kort nyttjandeperiod väljs. Ytterligare anledning till antagandet om maximal nyttjandeperiod på tjugo år är att uppskattningar i allmänhet blir mindre tillförlitliga ju längre tidsperioder de innefattar. IAS 22/38 bygger således på antagandet att det är osannolikt att goodwills nyttjandeperiod överstiger tjugo år.<sup>101</sup>

Avskrivningen skall påbörjas när tillgången tas i bruk. Framtida ekonomiska fördelar som kan hänföras till goodwillposten förbrukas med tiden. Därför skall goodwill skrivas av på ett sätt som återspeglar förbrukningen av tillgångens värde. Det finns olika avskrivningsmetoder för att systematiskt fördela en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod. Dessa metoder är den degressiva, den linjära samt den produktionsberoende. Den metod skall väljas som bäst återspeglar hur tillgångens ekonomiska värde förbrukas. Om inte en annan metod bättre återspeglar hur tillgångens värde för företaget successivt förbrukas, skall en linjär avskrivningsmetod användas. Den metod som väljs skall tillämpas konsekvent från period till period, vilket kan ändras bara om det uppstår en förändring av hur tillgångens ekonomiska värde för företaget förbrukas. Avskrivningstiden och avskrivningsmetoden skall prövas minst i slutet av varje räkenskapsår. Avskrivningsbeloppet skall redovisas som kostnad för varje period, det vill säga som en påverkan på resultatet.<sup>102</sup>

I sällsynta fall frångås antagandet att goodwill har en maximal ekonomisk livslängd på tjugo år och då skall skälen för att en längre avskrivningsperiod än tjugo år tillämpas redovisas. Om tillgångens nyttjandeperiod ändras på ett betydande sätt från tidigare bedömningar skall även avskrivningstiden ändras i förhållande till omständigheterna. Goodwill skall inte längre redovisas som tillgång när inga framtida ekonomiska fördelar längre förväntas.<sup>103</sup>

<sup>99</sup> International Accounting Standard Board. (1998), *IAS 22*. p. 18, 32 och 41-43

<sup>100</sup> International Accounting Standard Board. (1998), *IAS 22*. p. 44-45

<sup>101</sup> International Accounting Standard Board. (1998), *IAS 22*. p. 49-50 & International Accounting Standard Board. (1998), *IAS 38*. p. 79 och 84

<sup>102</sup> International Accounting Standard Board. (1998), *IAS 22*. p. 52 & International Accounting Standard Board. (1998), *IAS 38*. p. 88-89

<sup>103</sup> International Accounting Standard Board. (1998), *IAS 38*. p. 84



### Nedskrivningsbehov

För att fastställa om det föreligger ett nedskrivningsbehov av goodwill tillämpas IAS 36, Impairment of Assets. Enligt denna skall en nedskrivning ske då en tillgångs värde bestående har minskat, det vill säga när återvinningsvärdet understiger det redovisade värdet och denna värdeminskning antas vara bestående. En tillgångs återvinningsvärde skall fastställas för en kassagenererad enhet, vilket är den minsta grupp av tillgångar för vilken det går att fastställa löpande inbetalningar som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar, när det finns indikationer som tyder på att tillgångens värde minskat.<sup>104</sup>

Goodwill ger inte upphov till inbetalningar oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar och därför kan inte återvinningsvärdet på enbart goodwill fastställas. Om det finns indikationer på att en goodwillpost skall skrivas ned, måste därför återvinningsvärdet fastställas för den kassagenererande enhet till vilken goodwill hör. Detta värde jämförs därefter med enhetens redovisade värde varefter en eventuell nedskrivning redovisas.<sup>105</sup>

Vid bedömningen av om värdet på en kassagenererande enhet behöver skrivas ned skall företaget fastställa om det finns goodwill som är hänförlig till enheten. Om så är fallet skall företaget utföra ett så kallat "bottom-up" test. Företaget skall genom detta bedöma om det redovisade goodwillvärdet, på ett rimligt och konsekvent sätt, kan hänföras till den kassagenererande enhet som är föremål för bedömning av eventuell nedskrivningsbehov. En nedskrivning skall sedan redovisas om återvinningsvärdet på enheten är lägre än dess redovisade värde inklusive goodwill.

Om företag vid tillämpandet av "bottom-up" test inte kan fördela redovisat goodwillvärde på ett rimligt och konsekvent sätt på den kassagenererande enheten skall också ett så kallat "top-down" test utföras. Detta test innebär att företag skall avgöra vilken som är den minsta kassagenererande enheten som innefattar den enhet som är föremål för bedömning och till vilken goodwillvärdet kan hänföras på ett rimligt och konsekvent sätt samt redovisa en nedskrivning om återvinningsvärdet på denna enhet är lägre än det redovisade värdet inklusive goodwill.<sup>106</sup>

Med återvinningsvärdet avses det högsta av en tillgångs nettoförsäljningsvärde och nyttjandevärde. Nettoförsäljningsvärdet utgörs av det belopp för vilket en tillgång kan överlåtas mellan parter som är oberoende av varandra med avdrag för direkta försäljningskostnader. Nyttjandevärdet utgörs av nuvärdet på de uppskattade framtida betalningar som tillgången väntas ge upphov till under sin nyttjandeperiod inklusive ett beräknat restvärde vid slutet av nyttjandeperioden. När återvinningsvärdet överstiger det redovisade värdet skall således en nedskrivning ske till återvinningsvärdet och nedskrivningsbeloppet, det vill säga differensen mellan det redovisade värdet och återvinningsvärdet, skall belasta periodens resultat.<sup>107</sup>

Vid bedömning av om en tillgångs återvinningsvärde skall uppskattas tillämpas väsentlighetsprincipen. Det innebär exempelvis att om tidigare beräkningar visar att återvinningsvärdet för en tillgång är väsentligt högre än det redovisade värdet, behöver inte företaget göra en ny uppskattning av återvinningsvärdet om det inte inträffar något som skulle kunna eliminera

---

<sup>104</sup> International Accounting Standard Board. (1998), *International Accounting Standard 36 Impairment of Assets*. IASCF Publication department committee foundation, London, p. 5, 7 och 8

<sup>105</sup> International Accounting Standard Board. (1998), *IAS 36*. p. 79

<sup>106</sup> International Accounting Standard Board. (1998), *IAS 36*. p. 80-81

<sup>107</sup> International Accounting Standard Board. (1998), *IAS 36*. p. 21-26



skillnaden i värde.<sup>108</sup>

Om goodwill skrivs av över en period som överstiger tjugo år skall ett fastställande av huruvida ett nedskrivningsbehov föreligger ske vid slutet av varje räkenskapsår även om det inte finns några tecken på att tillgångsvärdet minskat. Det är svårt att fastställa om goodwill behöver skrivas ned, i synnerhet om posten har lång nyttjandeperiod, varför det är viktigt att vid slutet av varje räkenskapsår undersöka huruvida ett nedskrivningsbehov föreligger.<sup>109</sup>

### IASBs förslag på redovisning av företagsförvärv

IASB har gett ut förslag på en reviderad standard avseende redovisning av företagsförvärv. Förslaget finns i ED 3 Business Combinations samt i Amendments to IAS 36 Impairment of Assets, and IAS 38 Intangible Assets. Förslaget tillkännagavs juli 2001. Målet med förslaget är att förbättra kvaliteten på redovisning av företagsförvärv och den goodwill som kan uppstå samt även andra immateriella tillgångar.<sup>110</sup>

Huvudpunkterna i IASBs förslag är:

- alla företagsförvärv skall redovisas enligt förvärvsmetoden
- förvärvade immateriella tillgångar skall erkännas som tillgångar separerade från goodwill om de uppfyller tillgångsdefinitionen samt är avskiljbara eller identifierbara
- förvärvade, identifierade tillgångar skall värderas till verkligt värde
- ingen avskrivning på goodwill eller immateriella tillgångar med obestämd livslängd utan istället skall en årlig nedskrivning göras, eller oftare ifall händelser eller förändringar under vissa omständigheter indikerar en möjlig nedskrivning.

IASBs huvudsakliga mål med detta förslag är att eliminera skillnader mellan internationella och nationella standards avseende företagsförvärv samt att eliminera kvarvarande skillnader mellan IASBs och FASBs redovisningsstandards.<sup>111</sup>

### FASB: Redovisning av goodwill

SFAS 142 Goodwill and Other Intangible Assets har ersatt APBs yttrande No. 17, Intangible Assets från och med räkenskapsår som påbörjas den 15 december 2001. En tidigare tillämpning av SFAS 142 tillåts dock för räkenskapsår med början den 15 mars 2001 om företaget inte tidigare under året utgett någon delårsrapport. Retroaktiv tillämpning av SFAS 142 tillåts inte.

Enligt SFAS 142 skall immateriella tillgångar, bland annat goodwill, inte längre skrivas av. Avskrivningar har istället ersatts med nedskrivningar vilket i praktiken torde innebära mer oregelbunden och varierande värdeförändring av påverkade poster.

Immateriella tillgångar har blivit en allt viktigare ekonomisk resurs för företagen och har ökat

---

<sup>108</sup> International Accounting Standard Board. (1998), *IAS 36*. p. 12

<sup>109</sup> International Accounting Standard Board. (1998), *IAS 22*. p. 55-58 & International Accounting Standard Board. (1998), *IAS 38*. p. 103

<sup>110</sup> International Accounting Standard Board. (2002), *ED 3 Business Combinations*. & International Accounting Standard Board. (2002), *Amendments to IAS 36, Impairment of Assets, and IAS 38, Intangible Assets*. IASCF Publication department committee foundation, London

<sup>111</sup> International Accounting Standard Board. (2002), *ED 3 Business Combinations*. & International Accounting Standard Board. (2002), *Amendments to IAS 36, Impairment of Assets, and IAS 38, Intangible Assets*.



i proportion till de totala tillgångarna. Detta har bidragit till att bättre information om immateriella tillgångar krävs. FASB menar att avskrivning av goodwill inte betraktas som användbar information vid investeringsanalyser enligt användare av finansiella rapporter. FASB konkluderade därför att avskrivning av goodwill inte var förenlig med konceptet ”representational faithfulness” vilket istället uppnås om nedskrivning av goodwill tillämpas.<sup>112</sup>

### Redovisning och värdering

En immateriell tillgång, icke-monetär tillgång som saknar fysisk substans, skall enligt FASBs definition erkännas som tillgång i redovisningen då tre kriterier är uppfyllda: tillgången skall ge företaget framtida ekonomiska fördelar, företaget skall ha kontroll över enheten och tillgången skall vara ett resultat av en tidigare transaktion eller händelse. Tillgången skall även vara mätbar, relevant samt tillförlitlig.<sup>113</sup>

En immateriell tillgång skall värderas till verkligt värde i balansräkningen. Verkligt värde är det belopp med vilket en tillgång kan köpas eller säljas mellan två oberoende parter. Det mest tillförlitliga uttrycket för verkligt värde är noterade priser på en aktiv marknad. Om det inte finns någon aktiv marknad för en tillgång skall bedömningar av verkligt värde baseras på bästa möjliga tillgängliga information. Exempelvis kan resultat av nyligen genomförda transaktioner med liknande tillgångar alternativt resultat av användande av andra värderingsmetoder beaktas. Ofta är nuvärdesmetoder bästa möjliga för bestämmande av verkligt värde.<sup>114</sup>

Vid förvärvstillfället skall goodwill fördelas på de redovisningsenheter som påverkas vid förvärvet. Detta i ändamål för att underlätta framtida test om huruvida nedskrivning av goodwill skall göras. I grund och botten bestäms det verkliga värdet för varje redovisningsenhet som representerar ett anskaffningsvärde, det vill säga för varje post som finns upptagen i balansräkningen. Om anskaffningsvärdet överstiger nettotillgångarnas verkliga värde utgör detta övervärde goodwill tilldelat en redovisningsenhet.<sup>115</sup>

Då ett övervärde uppstår som ett resultat av ett företagsförvärv och detta inte kan hänföras till separata redovisningsenheter i det förvärvade företaget skall den återstående residualen behandlas som en separat post, goodwill, i det förvärvande företagens balansräkning.<sup>116</sup>

En immateriell tillgång skall ses som tillgång skild från goodwill om den uppkommit genom avtal eller legala rättigheter. Då immateriella tillgångar inte uppkommit genom avtal eller legala rättigheter skall de erkännas som tillgång skild från goodwill bara om de är avskiljbara från den förvärvade enheten. Om ovanstående kriterier inte är uppfyllda skall en förvärvad immateriell tillgång redovisas som goodwill.<sup>117</sup>

### Avskrivning och nedskrivningsbehov

Goodwill skall enligt SFAS 142 inte skrivas av utan avskrivningar har ersatts med nedskrivningar. Detta för att immateriella tillgångar, goodwill, har en obestämd livslängd. Dock skall

---

<sup>112</sup> Financial Accounting Standard Board. (2001), *SFAS 142*.

<sup>113</sup> Kam, V. (1990), s. 405-406 & Hendriksen, S. & Van Breda, M. (1992), s. 634

<sup>114</sup> Financial Accounting Standard Board. (2001), *SFAS 142*. p. 23-25

<sup>115</sup> Financial Accounting Standard Board. (2001), *SFAS 142*. p. 9 och 34-35

<sup>116</sup> Financial Accounting Standard Board. (2001), *SFAS 142*. p. 35

<sup>117</sup> Financial Accounting Standard Board. (2001), *SFAS 141*. p. 39 och 43



de immateriella tillgångar som har en bestämd livslängd även fortsättningsvis skrivs av över denna. Livslängden för en immateriell tillgång är den period under vilken tillgången förväntas ge företaget direkta eller indirekta framtida ekonomiska fördelar.<sup>118</sup>

Bedömning av huruvida en nedskrivning av goodwill behöver göras sker med hjälp av ”the two-step impairment-test”. Det första steget innefattar att identifiera en potentiell nedskrivning. Nedskrivning behöver göras om goodwillpostens bokförda värde överstiger dess verkliga värde. Det andra steget innefattar beräkning av nedskrivningsbelopp, vilket görs genom en jämförelse mellan goodwillpostens verkliga och bokförda värde.

När goodwillpostens verkliga värde har fastställts skall företaget fördela detta på alla identifierbara tillgångar och skulder. Det av goodwillpostens verkliga värde som ej kan hänföras någon specifik post i balansräkningen skall betraktas som residualposten goodwill's verkliga värde och är det verkliga värde på goodwill som används vid bedömning av nedskrivningsbehov samt belopp.

Om bokfört värde överstiger verkligt värde skall således en nedskrivning göras med differensen mellan de båda värdena. Nedskrivningsbeloppet skall belasta periodens resultat. Goodwill får inte skrivas upp.<sup>119</sup>

Prövningen av om goodwill behöver skrivas ned skall göras minst en gång per år, dock kan den skjutas fram till nästa år om samtliga nedanstående kriterier är uppfyllda:

- skulderna och tillgångarna avseende redovisningsenheten har inte ändrats signifikant sen senaste fastställandet av dess verkliga värde
- senaste fastställandet av redovisningsenhetens verkliga värde resulterade i ett belopp som översteg dess bokförda värde med stor marginal
- en analys har gjorts gällande händelser och omständigheter som förändrats sedan fastställandet av redovisningsenhetens verkliga värde, men sannolikheten att verkligt värde skulle understiga bokfört värde är liten.

En prövning av nedskrivningsbehov kan dock behöva göras mer än en gång per år om en viss oförutsedd händelse eller omständighet inträffat, exempelvis en förändring i företagets affärs-klimat beroende på oförutsedd konkurrens.<sup>120</sup>

---

<sup>118</sup> Financial Accounting Standard Board. (2001), *SFAS 142*. p. 11 och 18

<sup>119</sup> Financial Accounting Standard Board. (2001), *SFAS 142*. p. 19-22

<sup>120</sup> Financial Accounting Standard Board. (2001), *SFAS 142*. p. 26-28





## 4. Analys

*I detta kapitel genomförs en analys av den teori som presenterats i den teoretiska referensramen. I kapitlet avses således att analysera de olika teoretiska delarna för att härigenom nå kunskap om redovisning av goodwill.*

### 4.1 Normeringsprocessen

Redovisningsteori syftar, som tidigare nämnts, till att underlätta lösningen på redovisningsproblem. Flertalet olika angreppssätt till redovisningsteori torde ha använts vid försök att lösa problemet avseende redovisning av goodwill. I denna första analysdel söks hur olika angreppssätt möjligtvis kan ha påverkat normeringsprocessen vid utformandet av IASBs och FASBs standards avseende redovisning av goodwill.

#### Juridiskt angreppssätt

När FASB etablerade ett ramverk för redovisning undersökte organisationen användandet av lag för att etablera redovisningsprinciper. Sammanfattningsvis kan dock sägas att lag sällan utgör en avgörande faktor vid standardsättande. Dock är det ändå intressant att FASB vid etablerandet av redovisningsprinciper i sitt ramverk betraktat lag.

Vad gäller sökandet efter redovisningsprinciper har detta pågått under en lång tid och resulterat i ett antal högravande fraser. Detta menar vissa har resulterat i att termen generellt accepterade redovisningsprinciper är relativt meningslös. Detta eftersom det inte är någon överensstämmelse mellan vad som utgör en princip, hur principer relaterar till postulat och inte heller hur endera kan användas för att härleda redovisningsstandards. Detta torde med andra ord innebära att alla finansiella rapporter skall upprättas i överensstämmelse med de generellt accepterade redovisningsprinciperna men att dessa principer således är obestämbara/svårgräpbara.

Upprättandet av ramverk kan dock inte sägas vara helt meningslöst då språket och terminologin är värdefulla intellektuella utvecklingar. Ramverken utgör vad de förmodas utgöra: ett ramverk i vilket debatter om standarder kan ta form. Vad de dock inte gör och vad de heller aldrig förväntats göra är att utgöra ett ensamt föreställningsverk från vilket standards utan ytterligare debatt kan härledas.

Huruvida IASBs och FASBs standards om goodwillredovisning således har utvecklats med hjälp av ett juridiskt angreppssätt kan delvis härledas till huruvida IAS 22/36/38 samt SFAS 142 utvecklats med hjälp av respektive organisations ramverk. Detta torde idealt vara fallet då motsägelser mellan ramverk och specifika standards skulle kunna leda till komplexitet för redovisare och därmed eventuellt leda till en mindre kvalitativ finansiell rapportering.

Bedömningen av huruvida goodwillredovisning enligt IAS 22/36/38 samt SFAS 142 uppfyller innehållet i respektive organisations ramverk kan göras genom att se till hur standarderna står i förhållande till de specifika delarna i dessa ramverk, det vill säga: definitioner, mål, kvalitativa egenskaper, postulat och principer. Denna bedömning leder sammantaget fram till en uppfattning om huruvida goodwillredovisningen överensstämmer med respektive organisations ramverk för att därigenom härleda en slutsats angående det juridiska angreppssättets inverkan på utvecklandet av reglerna för goodwillredovisning.



## Etiskt angreppssätt

Det etiska angreppssättet fokuserar på begreppen ”justice, truth och fairness”. För att överhuvudtaget kunna utreda huruvida detta angreppssätt inverkat på utvecklandet av goodwill-redovisning i IASB och FASB måste innebörden i dessa begrepp klargöras.

Detta är dock svårare än vad det först verkar. Det handlar om respektive organisations tolkning av begreppen samt bedömning av hur dessa tolkningar skall uppnås. Konstateras bör dock att etiska överväganden har en genomgripande inverkan på all redovisning.

För att utröna hur IASB och FASB tolkat dessa begrepp samt huruvida begreppen inverkat på goodwillredovisningen enligt IAS 22/36/38 samt SFAS 142, och hur de inverkat i sådana fall, kan utgångspunkt tas i organisationernas påståenden om finansiell rapporterings roll i ekonomin. FASB menar att denna roll är att utgöra information som är användbar för affärsmässiga och ekonomiska beslut. IASB menar att den finansiella rapporten skall tillhandahålla information om företaget som är användbar för användarna av de finansiella rapporterna vid ekonomiskt beslutsfattande.

Det är således uppenbart att beslutsfattande spelar en central roll och att det därför är nödvändigt att studera hur användare av redovisningsinformation fattar beslut. Genom att studera detta skulle kunna fastställas vilken information som är av störst värde för användarna, det vill säga beslutsfattarna.

För att redovisningen skall uppfylla sin roll, det vill säga redovisningens mål, har såväl IASB som FASB upprättat kvalitativa egenskaper som således tjänar till att fastställa redovisningens kvalitet. Huruvida standarderna om goodwillredovisning uppfyller dessa kvalitativa egenskaper kan utrönas genom att se till dessa specifika standarders i kontext med de uppställda kvalitativa egenskaperna som måttstock.

Genom att fastställa huruvida redovisning av goodwill i enlighet med IAS 22/36/38 samt SFAS 142 uppfyller redovisningens kvalitativa egenskaper skulle således också leda fram till huruvida redovisningens mål skulle uppnås genom dessa redovisningsförfarandesätt. Vilket således skulle resultera i en uppfattning om huruvida det etiska angreppssättet påverkat IASB samt FASB vid framtagandet av såväl regler för allmän redovisningsinformation som regler för redovisningsinformation om goodwill.

## Ekonomiskt angreppssätt

Det ekonomiska angreppssättet hjälper till att upprätta redovisningsprinciper och procedurer för förklarandet av miljön i vilken företaget som redovisningen avser verkar och för valet av vilken information som skall rapporteras. Således torde direkt kunna sägas att det ekonomiska angreppssättet har inverkat på IASBs och FASBs val av redovisningsprinciper och redovisningsförfarandesätt, dock återstår frågan hur angreppssättet inverkat. För att finna svaret på detta kan ses till respektive organisations redovisningsobjektiv för att därigenom kunna härleda den direkta inverkan av det ekonomiska angreppssättet på redovisningsstandarderna om goodwill.

Både IASB och FASB menar att objektiven för finansiell rapportering härstammar från användarnas informationsbehov, vilket i sin tur beror på karaktären hos de ekonomiska aktiviteter och beslut med vilka användarna är involverade. Således är kunskap/förståelse av såväl



den ekonomiska som den juridiska, politiska och sociala miljön viktig vid standardsättande.

Det skulle kunna fastställas att IASBs samt FASBs redovisningsobjektiv således uppkommit genom att delvis tillämpa det ekonomiska angreppssättet, detta genom att se till vilka som är de potentiella användarna av redovisningsinformation samt vilken finansiell information som kan komma att behövas av dessa.

### **Beteendemässigt angreppssätt**

Fokus i det beteendemässiga angreppssättet ligger på redovisningsinformationens relevans samt beteendet hos användare som en effekt av redovisningsinformationens presentation.

Svårt är att skapa en uppfattning om redovisningsinformationens användares beteende som en effekt av sätten att redovisa goodwill enligt IAS 22/36/38 samt SFAS 142. Dock torde en mer allmän uppfattning om hur respektive organisations redovisningsregler angående goodwill uppfyller respektive organisations redovisningsobjektiv med hjälp av de kvalitativa egenskaperna kunna utrönas. Denna allmänna uppfattning torde sedan kunna ligga till grund för bedömning av hur användarnas beteende eventuellt skulle komma att bli avseende IASBs och FASBs föreslagna redovisningsförfarandessätt vad gäller goodwill.

### **Strukturellt angreppssätt**

Det strukturella angreppssättet innebär att redovisare försöker klassificera liknande händelser på liknande sätt, vilket således handlar om konsekvens. Det torde därför kunna sägas att IASBs samt FASBs syfte med standardsättning överensstämmer med det strukturella angreppssättet. Att upprätta en standard inom ett specifikt redovisningsområde borde idealt komma innebära att redovisare inom detta redovisningsområde redovisar händelser konsekvent.

Dock föreligger eventuellt ett hinder för konsekvent, och därmed jämförbar, redovisning vilket är behovet av bedömningar. Varje bedömning en enskild redovisare måste utföra innebär en risk för inverkan på redovisningens objektivitet och därmed på redovisningens konsekvens samt jämförbarhet.

Ovanstående innebär dock, oavsett hur väl IAS 22/36/38 samt SFAS 142 uppfyller kraven på konsekvens, att såväl IASB som FASB tillämpat det strukturella angreppssättet vid upprättandet av respektive organisations redovisningsstandarder.

### **Politiskt angreppssätt**

Vid utformning av standards antas samtliga berörda intressenters synpunkter beaktas. I denna mening kan processen avseende utformning av standards sägas vara politisk, men dock inte enbart politisk.

Politisk press förekommer på olika sätt och med varierande styrka i olika länder samt organisationer. Politisk press är allt tydligare där det finns en stark inflytelserik tillsynsmyndighet, exempelvis SEC i USA, som övervakar att redovisningens regler följs. På 1990-talet lyckades lobbyverksamhet få FASB att revidera tre standards, en av dem behandlade immateriella tillgångar. I samtliga fall stod affärsbanker och finansinspektioner bakom lobbyverksamheten genom att utnyttja sina kontakter i federala myndigheter och kongressen för att få FASB att tillstå dessa ändringar.



Enligt tidigare amerikansk standard skulle goodwill skrivas av under maximalt 40 år. Företag valde under dessa förutsättningar att tillämpa poolingmetoden då goodwill enligt denna metod inte uppstår vilket således inte leder till att avskrivningar belastar resultatet. Istället belastas resultatet med ett engångsbelopp den period då samgåendet sker. Amerikanska staten ansåg dock att förvärv skulle redovisas enligt förvärvsmetoden och ville därför avskaffa poolingmetoden.

År 1999 gav FASB ut ett förslag avseende immateriella tillgångar gällande ett förbud mot poolingmetoden och förespråkade en maximal avskrivningstid på tjugo år avseende goodwill. Detta skulle innebära att FASB och IASB hade samma redovisningssätt gällande goodwill. FEI protesterade mot förslaget, speciellt avskrivningstiden, och vädjade till kongressen om en ändring av förslaget. Senaten uttalade oro kring avskrivningstiden på goodwill och föreslog istället ett så kallat "impairment test", det vill säga en prövning av huruvida nedskrivningsbehov föreligger, som således ansågs vara en bättre lösning. En kommitté tillsattes för att diskutera förslaget. Det var uppenbart en fördröjande åtgärd.

SFAS 142 blev slutligen en kompromiss mellan amerikanska företag och den amerikanska staten, kompromissen bestod i att samtidigt som poolingmetoden förbjöds togs kravet på systematiska avskrivningar bort och ersattes med ett årligt nedskrivningstest. Vilket FASB delvis motiverade med att goodwill inte har någon bestämd livslängd.

FASB kan enligt ovanstående sägas tillämpa ett politiskt angreppssätt vid utvecklandet av dess redovisningsstandards, vilket i hög grad gäller utformandet av SFAS 142.

Redovisningen i de länder vilka tillämpar IASBs standards påverkas i olika nivåer och styrkor av politiska påtryckningar. Nivåerna och styrkorna i dessa påtryckningar beror dels på samtliga politiska påtryckningar länder uttryckt gentemot IASB och dels på huruvida respektive land valt att tillämpa respektive standards, det vill säga huruvida utrymme givits de politiska påtryckningarna i respektive land.

I Europa finns olika organisationer, exempelvis EFRAG, TEG och ARC, som ger råd och därigenom påverkar EU-kommissionen. Vid ett möte mellan IASB och SAC uppkom att politiska påtryckningar förekommit. Ett schweiziskt bolag, Novartis, hotade att byta från tillämpandet av IFRS till US GAAP om inte goodwillredovisningen, gällande avskrivningstiden, ändrades. För företaget innebar redovisning enligt IASBs standards en ekonomisk nackdel i jämförelse med SFAS 142.

Av denna anledning kan sägas att det politiska angreppssättet tillämpats vid utformandet av IAS 22/36/38 då hänsyn tagits till politiska påtryckningar vid utformandet av dessa standards.

## 4.2 Redovisning av goodwill

De två största internationella organisationerna inom redovisning utgörs av IASB och FASB vilka denna uppsats fokuserar på. I nedanstående stycke görs en jämförelse på detaljnivå vilken behandlar skillnader i respektive organisations standards avseende redovisning av goodwill.

Denna andra analysdel består av konkret jämförelse mellan IAS 22/36/38 och SFAS 142 samt av reflektion kring olika ingående variabler. Detta för att nå kunskap om hur goodwill teore-



tiskt skall redovisas och huruvida denna förespråkade teoretiska redovisning reellt torde kunna tillämpas praktiskt. Vidare syftar denna analys till att belysa olika aspekter avseende redovisning av goodwill för att kunna göra en bedömning av det redovisningssätt IASB och FASB förespråkar redovisning av goodwill. Vilket syftar till att resultera i ett resonemang kring huruvida ett av dessa redovisningssätt är mer lämplig än en annan för redovisning av goodwill. Detta för att slutligen utröna huruvida den föreslagna lösningen avseende goodwill torde vara lämplig.

### 4.2.1 Definition

Goodwill är inte mindre tillgång bara för att den saknar fysisk substans. Dess erkännande skall följa samma krav som alla tillgångar. När goodwill uppfyller samtliga krav skall den därmed tas upp som en tillgång.

Diskussionen kring huruvida goodwill möter definitionen av en tillgång kan ta sitt ursprung i vad som allmänt anses särskilja immateriella tillgångar från materiella. Erkännandet av en immateriell tillgång skall följa samma regler som för materiella, dock anser vissa att immateriella tillgångar har flera särskilda karakteristika som skiljer dem från materiella och därför borde behandlas annorlunda. Det främsta exemplet på en immateriell tillgång som torde kunna behöva behandlas annorlunda är goodwill. Detta på grund av postens brist på alternativt användningsområde, avskiljbarhet samt postens osäkerhet avseende värdering. Med anledning av detta torde det således kunna ifrågasättas huruvida goodwill överhuvudtaget skall erkännas som tillgång.

Skälen till ifrågasättandet är således att goodwill inte är avskiljbar från företaget eller de fysiska enheterna i företaget samt endast existerar och har ett värde tillsammans med de andra tillgångarna i företaget, vilket beror på att goodwill saknar alternativt användningsområde och inte heller kan säljas ensam. Ytterligare skäl torde vara den höga osäkerhet posten är behäftad med, vilket främst härrör till osäkerheten kring erhållandet av framtida ekonomiska fördelar hänförliga till posten.

Kraven för att goodwill skall erkännas som tillgång är samma enligt IAS 22/36/38 och SFAS 142. Kraven är enkelt följande: kontroll över tillgången, framtida ekonomiska fördelar, anskaffningsvärdet kan beräknas tillförlitligt samt tillgången är ett resultat av en tidigare transaktion eller händelse. Frågan som ställs är således huruvida dessa kriterier egentligen möts av goodwillbegreppet?

### Definitions krav

Goodwill är ett resultat av en tidigare transaktion/händelse och det förvärvande företaget anses ha kontroll över posten. Huruvida goodwill skall erkännas som tillgång beror således på om värdet på denna residual kan fastställas tillförlitligt. Kan ett företag, på alla grunder som krävs, hänföra "sannolika framtida ekonomiska fördelar" till ett företagsförvärv utan att kunna hänföra dessa fördelar till några specifika tillgångar?

Detta resonemang grundas i antagandet, som uppstått ur tillgångsdefinitionen, att alla tillgångar har värde för företaget på grund av deras förväntade bidrag till företagets framtida kassaflöden. Därför skall företagets värde kopplas samman med de tillgångar som ger uppkomst till detta kassaflöde. Om förväntningar uppstår avseende att kassaflödet kommer öka skulle tillgångarna som bidrar till denna ökning logiskt vara mer värda än förut.



Således uppstår frågan huruvida någonting som ej har att göra med innevarande tillgångar skulle kunna bidra till ökade framtida kassaflöden? Det måste även i denna kontext ifrågasättas huruvida detta tillförlitligt i sådana fall skulle kunna bedömas?

Det kan utrönas ur såväl IASBs som FASBs tillgångsdefinition att goodwill torde utgöra en ersättning för framtida ekonomiska kassaflöden hänförliga till företagsförvärv. Frågan är således huruvida detta i praktiken verkligen tillämpas eller om posten endast betraktas som en residual vilken får aktiveras oavsett värde?

Alternativet till att aktivera goodwill som tillgång är att kostnadsföra residualen när den uppkommer, det vill säga vid förvärvet. Såväl IASB som FASB har dock förkastat detta alternativ då båda organisationerna tillåter företagen att aktivera residualen som goodwill.

Nämnas här bör att det visserligen sedermera torde vara allmänt accepterat att redovisa goodwill som tillgång men att så inte alltid varit fallet. Historiskt har goodwill redovisats på många olika sätt med såväl nationella som internationella skillnader. Det är således av stor vikt för att uppnå en harmonisering på redovisningsområdet att det redovisnings sätt som förespråkas är dels allmänt accepterat och dels praktiskt tillämpligt för att undvika inkonsekvens i praxis.

### **4.2.2 Initial värdering**

Immateriella tillgångar är överlag svåra att fastställa ett värde på vilket särskilt gäller när de inte är identifierbara eller avskiljbara. Den vanligaste lösningen är att behandla immateriella tillgångar som en slags residual.

Enligt IAS 22/36/38 samt SFAS 142 skall den del av köpeskillingen som överstiger det förvärvade företags nettotillgångars marknadsvärde redovisas som goodwill och erkännas som tillgång. Det vill säga goodwill betraktas i enlighet med dessa standards som en residual. Problematiken vad gäller initial värdering för föreliggande uppsats ämne, förvärvat goodwill, är således inte så mycket kring vilket värde posten initialt skall redovisas till utan kring när och till vilket värde denna post sedan skall omvärderas, det vill säga kring löpande redovisning och värdering.

Visst kan en diskussion kring huruvida posten vid förvärvet skall värderas till ett eller ett annat värde utgöra en viktig del vid försöket att utröna huruvida ett mått är mer lämpligt än ett annat. Dock är syftet med en sådan diskussion försumbart på grund av det faktum att såväl IAS 22/36/38 som SFAS 142 förespråkar att goodwill initialt skall redovisas till det eventuella övervärde som anskaffningsvärdet minus marknadsvärdet på det förvärvade företags nettotillgångar utgör. Detta värde kan kategoriseras som historiskt anskaffningsvärde, verkligt värde eller något annat. Det intressanta är inte själva kategoriserandet utan till vilket faktiskt värde goodwill initialt redovisas.

### **Initialt värde**

Det är ett faktum att goodwill är ett resultat av tidigare transaktion/händelse och att det förvärvade företaget anses ha kontroll över posten. Huruvida goodwill skall erkännas som tillgång torde således bero på, som tidigare nämnts, huruvida värdet på denna residual kan fastställas tillförlitligt. Kan ett företag, på alla grunder som krävs, hänföra "sannolika framtida ekonomiska fördelar" till ett företagsförvärv utan att kunna hänföra dessa fördelar till några



specifika tillgångar? Det måste även i denna kontext ifrågasättas huruvida detta tillförlitligt i sådana fall skulle kunna bedömas?

Såväl IAS 22/36/38 som SFAS 142 menar att goodwill initialt skall tas upp till sin förvärvskostnad vilket vid förvärvet torde utgöras av nuvärdet av de sannolika framtida ekonomiska fördelarna hänförliga till förvärvet. Det kan dock ifrågasättas huruvida företag verkligen kan härleda framtida ekonomiska fördelar till goodwillposten eller om företag helt enkelt använder ett annat värde som approximering av detta värde?

Troligtvis används ett annat värde som approximering av diskonterade framtida kassaflöden, sannolikt speciellt avseende posten goodwill då denna är behäftad med stor osäkerhet vad gäller värdering. Frågan är således vilket värde som istället används?

Vad gäller initial värdering redovisas goodwill till det värde som uppstår mellan ersättningen och det förvärvade företagens nettotillgångars marknadsvärde vilket idealt borde utgöra betalning för framtida ekonomiska fördelar. Detta torde rimligtvis vara svårt att tillförlitligt fastställa varför denna ersättning skulle kunna vara något som det förvärvande företaget är villigt att betala av andra orsaker, exempelvis minskad konkurrens. Det skulle således istället vara en kostnad som det förvärvande företaget är villigt att ta på sig i samband med ett förvärv.

### 4.2.3 Löpande redovisning och värdering

När den initiala värderingen gjorts så finns enligt IASB två huvudsakliga faktorer som skall uppskattas, vilka är tillgångens livslängd (nyttjandetid) samt fördelningsmodellen för förbrukningen av tillgångens värde över denna livslängd.

Bestämmandet av immateriella tillgångars livslängd är svårt. Varje immateriell tillgång är mer eller mindre unik varför tidigare erfarenheter inte alltid är till hjälp. Goodwill tillhör dessutom den grupp av immateriella tillgångar som inte anses ha någon begränsad existens-tid (legal livslängd) och därmed inte har någon naturligt begränsad livslängd. Frågan som ställts har därför varit huruvida posten då verkligen skall skrivas av?

### Avskrivning

Enligt IAS 22/36/38 kan nyttjandeperioden för goodwill vara väldigt lång men är alltid begränsad. Goodwill skall enligt IASB skrivas av på ett systematiskt sätt över den bästa uppskattningen av dess nyttjandeperiod. Denna skall inte vara längre än tjugo år, dock frångås i sällsynta fall antagandet att goodwill har en maximal ekonomisk livslängd på tjugo år. Skälen för tillämpandet av en längre avskrivningsperiod än tjugo år skall i sådana fall redovisas. Antagandet om maximal ekonomisk livslängd på tjugo år kan härledas från försiktighetsprincipen, det vill säga avskrivningstiden skall uppskattas försiktigt.

Systematisk avskrivning motiveras av att alla immateriella tillgångar representerar nytta som matchas med framtida intäkter över en resonabel tidsperiod. I det specifika fallet goodwill menar många att om den representerar en betalning för framtida ekonomiska fördelar så baseras förvärvspriset på förväntningar beträffande en begränsad period under vilken dessa fördelar skall erhållas. Om goodwill fortsätter existera även efter denna resonabla tidsperiod antas den representera nytta som ackumulerats efter förvärvet av egendomen, det vill säga internt upparbetad goodwill. Därför anser vissa att förvärvad goodwill skall redovisas i enlighet med annan icke-förvärvad goodwill eller i alla fall skrivas av. Avskrivningen av goodwill stöds



därmed på grunden att värdet av förvärvad goodwill, liksom alla tillgångars värde, minskar med tiden.

Enligt SFAS 142 skall goodwill inte skrivas av utan har istället ersatts med nedskrivningar. Detta för att FASB anser att goodwill har en obestämd livslängd. En stor skillnad mellan IAS 22/36/38 och SFAS 142 utgörs således av kravet på systematiska avskrivningar.

Förespråkare för antagandet att goodwill har obegränsad livslängd menar att såväl antagande om nyttjandeperiod samt avskrivning endast är godtyckligt utan logisk grund. De menar att postens ursprungliga värde kan behållas genom att insatser görs i form av exempelvis underhålls- och ersättningsarbete. En avskrivning bör då inte göras på grund av att dess ursprungliga värde upprätthålls.

Vissa menar således att det som ett resultat av postens natur är ett faktum att bestämmandet av både livslängd och avskrivningsmetod nödvändigtvis är godtyckligt och därmed utan logisk grund. Utan denna logiska grund skulle resultaträkningens nettoresultat högst osannolikt vara mer värdefullt vid tillämpandet av en godtycklig avskrivningsmetod än om avskrivning överhuvudtaget inte gjorts.

Detta skulle således innebära att redovisning enligt SFAS 142 skulle vara minst lika bra rapporteringsmässigt som redovisning enligt IAS 22/36/38.

### Avskrivningens vara eller inte-vara

Vad som utvinns ur ovanstående resonemang kring avskrivningens vara eller inte-vara handlar således om huruvida det går att bestämma goodwillpostens livslängd. Kan ett företag vid ett förvärv härleda framtida ekonomiska fördelar utan att skapa sig en uppfattning om under vilken tidsperiod dessa skulle komma att tillfalla företaget? Kan å andra sidan ett företag överhuvudtaget göra en tillförlitlig bedömning av sannolika framtida ekonomiska fördelar hänförliga till ett företagsförvärv?

Frågorna som uträns i detta resonemang skulle slutligen resultera i vad som anses ge den mest kvalitativa redovisningen: att bestämma en livslängd som goodwillposten sedan skall skrivas av över eller att utgå ifrån antagandet om obegränsad livslängd utan krav på avskrivning?

FASB har anammat det sistnämnda alternativet och kompletterat det med krav på regelbundna bedömningar av goodwillpostens nedskrivningsbehov. Detta krav på regelbundna bedömningar av huruvida det existerar ett nedskrivningsbehov på goodwillposten har även IASB intagit i sina standarder avseende redovisning av goodwill, dock har organisationen hittills valt att tillsammans med detta krav förespråka det första alternativet med systematiska avskrivningar.

Detta leder in på hur en nedskrivningsbedömning skall gå till samt till vilket värde en nedskrivning, om behov föreligger, skall ske. Enligt såväl IASB som FASB skall en nedskrivningsbedömning ta form av en jämförelse mellan goodwillpostens redovisade värde och enligt IASB postens återvinningsvärde samt enligt FASB postens verkliga värde. Överstiger det redovisade värdet återvinningsvärdet alternativt det verkliga värdet skall en nedskrivning av det redovisade värdet till detta andra värde göras.

Det komplexa är således även här att värdera goodwillposten. Att beräkna värdet på goodwill





tillförlitligt torde vara svårt då posten, vilket tidigare nämnts, är behäftad med de karakteristika som avsevärt försvårar en sådan bedömning.

Frågan kan således bli huruvida en nedskrivningsbedömning avseende behov och värde verkligen fungerar. Riskeras här att utfallet av en sådan bedömning blir behäftat med godtycklighet och att goodwillposten därför av företagen skulle kunna användas som en slags residualpost för exempelvis vinstjustering?

### **Nedskrivningsbedömning**

En nedskrivning skall, som tidigare nämnts, enligt IAS 22/36/38 ske när det redovisade värdet överstiger återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet. Enligt SFAS 142 skall nedskrivning ske när det bokförda värdet av en redovisningsenhet överstiger dess verkliga värde. Tidpunkten då nedskrivning skall ske skiljer sig således inte mellan IAS 22/36/38 och SFAS 142. Detta då redovisat värde är detsamma som bokfört värde och då återvinningsvärdet torde utgöra en approximering av en enhets verkliga värde. Nedskrivningsbeloppets storlek torde således också vara samma enligt IAS 22/36/38 och SFAS 142.

Bedömningen av huruvida värdet behöver skrivas ned skiljer sig dock mellan IAS 22/36/38 och SFAS 142. Enligt IAS 22/36/38 skall företag endast bedöma huruvida det föreligger något nedskrivningsbehov om det finns indikationer som tyder på att postens värde minskat, dock skall nedskrivningsbehovet prövas åtminstone en gång per år om goodwill skrivs av under en period överstigande tjugo år. Enligt SFAS 142 skall nedskrivningsbehovet av goodwill testas minst en gång per år oavsett förutsättningar. Dock kan bedömningen skjutas fram till nästa år om vissa kriterier är uppfyllda.

Det föreligger således enligt ovan skillnader avseende redovisning av goodwill enligt IAS 22/36/38 och SFAS 142, men det förslag IASB utformat avseende redovisning av företagsförvärv överensstämmer med SFAS 142. Detta förslag är en del i den pågående harmoniseringsprocessen av redovisningsregler där de kvarvarande skillnaderna mellan IASBs och FASBs standards skall elimineras.

#### **4.2.4 Värde**

Fastställandet av till vilket värde goodwillposten skall redovisas enligt IAS 22/36/38 samt SFAS 142 handlar till stor del om en bedömning som kan sägas ta sin utgångspunkt i definitionerna av de värden som förekommer vilka är historiskt anskaffningsvärde, nuvärde, nukostnadsvärde samt marknadsvärde. Bedömningen utgörs av att utröna vilket värde som bäst överensstämmer med respektive organisations fastställande av till vilket värde goodwillposten skall redovisas.

Eftersom tillgångar har flera attribut kan värderingen och publiceringen av mer än ett attribut komma att vara relevant för användare av finansiella rapporter. Därför kan värderingskoncept i vissa fall komplettera såväl som konkurrera med varandra. I många fall används ett mått för att representera ett annat. Till exempel kan historiska anskaffningsvärden under vissa omständigheter komma att bli relevant som ersättning för nukostnadsvärdet på en tillgång. Nukostnadsvärdet kan i sin tur komma att användas som surrogat till nuvärdet av framtida kassaflöden, vilket idealt är det attribut som önskas mäta.

Såväl IASB som FASB menar sammanfattningsvis att goodwill initialt skall redovisas till det



övervärde som uppstår vid ett företagsförvärv. Detta skulle kunna sägas utgöra ett substitut för nuvärdet av de sannolika framtida ekonomiska fördelarna hänförliga till företagsförvärvet vilket är det posten skall utgöra en bedömning av. Det initiala värdet skulle således kunna kategoriseras som anskaffningsvärde, verkligt värde eller nukostnadsvärde vilka i detta sammanhang torde sägas utgöra en approximering av nuvärdet.

Vad gäller löpande redovisning och värdering har IASB valt att behäfta posten med ett avskrivningskrav samt nedskrivningar vid behov. Löpande redovisning skall således antas utgöras till postens verkliga värde, det vill säga återvinningsvärdet (nettoförsäljningsvärdet alternativt nyttjandevärdet). Det torde dock med beaktande av avskrivningarna samt komplexiteten i bedömningen av nedskrivningsbehovet kunna sägas att dessa värden utgör ett ytterst godtyckligt verkligt värde.

FASB har avseende löpande redovisning och värdering valt att endast behäfta posten med ett nedskrivningskrav då behov föreligger. Detta torde således innebära att goodwill löpande skall redovisas till sitt verkliga värde. FASB har valt att förlita sig på att de värdeminskningar som föreligger kommer att redovisas genom bedömning om nedskrivningsbehov, vilket egentligen torde vara komplext att fastställa då dessa bedömningar är behäftade med stor osäkerhet. Det framgår dock att organisationen utgår från att en tillgång inte nödvändigtvis måste minska i värde.

Det står med andra ord enligt ovanstående klart till vilket teoretiskt värde IASB och FASB förespråkar redovisning av goodwill, det är dock oklart huruvida dessa värden verkligen kan sägas vara det de utger sig för att vara. Det vill säga kan ett företag verkligen tillförlitligt fastställa goodwillpostens verkliga värde eller används ett annat värde som approximering av detta verkliga värde?

Såväl IASB som FASB menar att goodwill skall utgöras av värdet på framtida ekonomiska fördelar hänförliga till posten. Huruvida detta går att bedöma är dock tämligen osäkert varför det torde kunna antas att ett annat värde används som approximering av detta idealistiska värde. Frågan blir alltså till vilket värde posten verkligen redovisas och värderas?

Att använda marknadsvärdet för goodwillposten torde vara uteslutet då det ej finns en aktiv marknad för denna. Således återstår att urskilja huruvida IASB samt FASB förespråkar tillämpandet av historiska anskaffningsvärden eller nukostnadsvärden som approximering av goodwillpostens nuvärde.

Historiskt anskaffningsvärde relaterar till kostnaden vid tidpunkten för förvärvet, det vill säga det är vad förvärvande företag faktiskt betalat. Nukostnadsvärdet är summan som det förvärvande företaget nu skulle betala för goodwillposten, det vill säga residualen mellan ersättningen för det förvärvade företaget och marknadsvärdet av dess nettotillgångar.

Således torde förenklat kunna sägas att nukostnadsvärdet utgör nuvärdet av historiskt anskaffningsvärde, vilket i denna kontext skulle innebära att det troligtvis är till nukostnadsvärdet som FASB förespråkar att goodwillposten skall redovisas och värderas. Det vill säga goodwillposten redovisas och värderas till det värde som företaget bedömer posten inneha. Dock skulle här kunna reflekteras över det faktum att om nukostnadsredovisning skall kunna användas fullt ut torde det eventuellt krävas att även uppskrivning av goodwill tillåts. Detta då goodwillpostens faktiska värde för företaget rent teoretiskt skulle kunna visa sig vara högre än



vad det förvärvande företaget initialt bedömt.

IASB torde dock med beaktande av systematisk avskrivning och nedskrivning endast vid bestående värdeminskning kunna sägas mer förespråka tillämpandet av historiskt anskaffningsvärde. Detta främst på grund av avskrivningskravet som inte alltid kan sägas reflektera goodwillpostens reella värdeminskning. Dock kan ifrågasättas huruvida någon redovisning och värderingsmodell kan sägas reflektera goodwillpostens verkliga värde då posten redan initialt är behäftad med osäkerhet.

Det kan konstateras att i och med utvecklandet av SFAS 142 och dess redovisnings- och värderingssätt har ett steg tagits bort från vad som ansetts utgöra traditionell redovisning och att detta steg främst rör värdebaser. Detta steg torde således innebära en ytterligare ansats att redovisa goodwill till dess verkliga värde. Dock kan, vilket ovan i denna uppsats framgår, ifrågasättas huruvida goodwill egentligen överhuvudtaget har ett verkligt värde?

Hursomhelst, huruvida den teoretiska utveckling som i föreliggande uppsats redogörs för sedan reellt kommer att innebära en förändring i redovisning av goodwill samt huruvida en sådan eventuell förändring faktiskt skulle innebära en förbättring kan endast framtiden utvisa.

### **4.2.5 Kapital**

Vad gäller tillämpningen av finansiell eller fysisk kapitaldefinition kan utgångspunkt tas i huruvida värdeförändringar i goodwillposten skall redovisas över resultaträkningen eller ej.

Enligt såväl IASB som FASB skall en kostnad erkännas i de finansiella rapporterna när en minskning av framtida ekonomiska fördelar relaterade till en minskning av en tillgångs värde kan bestämmas på ett tillförlitligt sätt.

IASBs standards menar att såväl avskrivning som nedskrivning av goodwill skall redovisas som kostnad över resultaträkningen. FASBs standard innefattar enbart krav på nedskrivning av goodwill vid behov, vilken dock - i överensstämmelse med IASBs standard - skall redovisas som kostnad över resultaträkningen. Således har båda organisationerna anammat den finansiella kapitaldefinitionen.

### **4.2.6 Skala**

Huruvida IASB och FASB förespråkar användandet av endera nominell eller konstant skala har delvis att göra med till vilket värde organisationerna förespråkar att goodwill skall redovisas.

Inflation har blivit ett konstant faktum i nästan alla världens länder och det skiftande värdet av monetär valuta är väl vidkänt av redovisare. Allmänna prisförändringar reflekterar ökning eller minskningar i värdet av den monetära enheten. Denna prisförändring uppstår som ett resultat under perioder av inflation och deflation. Frågan som blir aktuell för denna uppsats är huruvida företagen i sina finansiella rapporter enligt IASB och FASB skall justera för dessa värdeförändringar?

Såväl IAS 22/36/38 som SFAS 142 menar att goodwill initialt skall tas upp till sin förvärvskostnad vilket vid förvärvet torde utgöras av nuvärdet av de sannolika framtida ekonomiska fördelarna hänförliga till förvärvet. Vid diskonteringen av de framtida ekonomiska fördelarna



tas hänsyn till den monetära enhetens värdeförändring i form av användandet av en diskonteringsränta som således skall användas som approximering av värdeförändringarna. Det kan givetvis diskuteras huruvida denna diskonteringsränta tillförlitligt kan fastställas men detta faller inte inom ramen för föreliggande uppsats syfte att utreda.

Det kan dock ifrågasättas huruvida företag verkligen kan härleda framtida ekonomiska fördelar till goodwillposten eller om företag helt enkelt använder ett annat värde som approximering av detta värde och huruvida detta värde sålunda innebär att en nominell eller konstant skala tillämpas?

Som diskuterats ovan används troligtvis ett annat värde som approximering av diskonterade framtida kassaflöden, sannolikt speciellt avseende posten goodwill då denna är behäftad med stor osäkerhet vad gäller värdering. Frågan är således vilket värde som istället används och huruvida detta värde kan sägas vara justerat för värdeförändringar i den monetära enheten?

Vad gäller initial värdering redovisas goodwill till det värde som uppstår mellan ersättningen och det förvärvade företagets nettotillgångars marknadsvärde vilket idealt borde utgöra betalning för framtida ekonomiska fördelar. Dock kan denna ersättning vara något som det förvärvande företaget är villigt att betala av andra orsaker, exempelvis minskad konkurrens. Det skulle således istället vara en kostnad som det förvärvande företaget är villigt att ta på sig i samband med ett förvärv. Frågan här är dock huruvida denna residual som antas utgöra goodwill kan sägas vara justerat för värdeförändringar i den monetära enheten?

Vid den initiala värderingen torde den monetära enheten vara intakt. Frågan är istället huruvida löpande redovisning och värdering sker med justering för den monetära enhetens värdeförändring?

Enligt IAS 22/36/38 samt SFAS 142 förespråkas användandet av återvinningsvärdet samt verkliga värdet vid bedömning av goodwillpostens nedskrivningsbehov. Om detta värde understiger det redovisade värdet skall en nedskrivning ske till detta lägre värde. Således torde det innebära att om det föreligger inflation så antas goodwillposten följa denna och således torde en värdejustering ej vara nödvändig. Ur detta kan härledas att såväl IASB som FASB förespråkar tillämpandet av en nominell skala.

### **4.2.7 Transaktion**

Huruvida IASB och FASB har ett transaktionskrav för att någonting skall erkännas i redovisning torde kunna härledas ur realisationsprincipen vilken båda organisationerna anammat. Således finns ej så mycket att utreda kring huruvida initial redovisning av goodwill har eller inte har ett transaktionskrav, det kan enkelt konstateras att detta krav föreligger.

Det är avseende förvärvad goodwill relevant med en diskussion kring huruvida det föreligger ett realisationskrav för redovisning av kapitaljustering, det vill säga värdeförändring, i goodwill.

Redovisning av goodwill enligt IAS 22/36/38 har krav på systematiska avskrivningar och nedskrivningar vid behov. Redovisning enligt SFAS 142 innefattar endast nedskrivningskravet.

Systematisk avskrivning kan ifrågasättas vad gäller realisationskravet, kan företagen med sä-



## ANALYS

---

kerhet redan vid val av avskrivningsmetod verkligen antas ha en riktig uppfattning om hur goodwillpostens värde i framtiden kommer att förbrukas? I denna kontext kan dock ifrågasättas huruvida företagen överhuvudtaget kan antas ha en riktig uppfattning om förväntade framtida kassaflöden hänförliga till företagsförvärv?

Det kan således sägas att osäkerheten överlag är stor vad gäller goodwill varför vissa menar att antagandet om de ekonomiska fördelarnas förbrukning och därmed val av avskrivningsmetod varken gör till eller från avseende riktigheten i de finansiella rapporterna.

Huruvida nedskrivning överensstämmer med realisationskravet är teoretiskt lättare att reda ut då de endast skall göras när ett behov existerar. Det kan dock även vad gäller nedskrivning ifrågasättas huruvida ett företag tillförlitligt kan bedöma dess behov och värde, det vill säga kan nedskrivning verkligen sägas utgöra en reell värdeförändring?

Sammanfattningsvis kan avseende transaktionskrav sägas att det enligt både IASBs och FASBs teoretiska grunder föreligger, men att det kan diskuteras huruvida transaktionskravet är tillämpligt i praktiken.



### 5. Slutsatser

*Genom analysen söker vi här dra slutsatser kring studiens resultat. Förslag till fortsatt forskning behandlas även i detta kapitel.*

Det harmoniseringsprojekt som inletts mellan IASB och FASB syftar till att skapa enhetliga redovisningsstandards. Motivet till detta syfte är att öka jämförbarheten mellan företag vilket således skall uppnås genom att eliminera skillnader avseende olika sätt att redovisa.

Redovisning av goodwill sker enligt IAS 22/36/38 och SFAS 142 på två olika sätt vilket skulle kunna förklaras av att IASB och FASB tillämpat olika angreppssätt till redovisningsteori för att ta fram redovisningsstandards. Det framgår dock inte tydligt hur respektive organisation specifikt tillämpat olika angreppssätt för att lösa problemet avseende redovisning av goodwill, men det framgår att olika angreppssätt, särskilt det politiska, tillämpats.

Konstateras kan att det mellan nuvarande IAS 22/36/38 och SFAS 142 föreligger stora skillnader främst avseende kravet på systematiska avskrivningar samt livslängd gällande goodwill. Skillnaderna avseende redovisning av goodwill kan således sägas vara av väsentlig karaktär varför ett betydande harmoniseringsbehov av postens reglering föreligger. Detta har IASB sökt göra genom förslag till en reviderad standard vilken överensstämmer med den redovisning av goodwill som FASB idag förespråkar.

Skillnaderna avseende redovisning av goodwill torde dock om IASBs utgivna förslag antas elimineras, vilket teoretiskt skulle överensstämma med harmoniseringsprocessens syfte. Dock torde kunna ifrågasättas huruvida uppkomsten av detta förslag överensstämmer med harmoniseringsprocessens syfte då IASB endast följer den väg FASB valt att gå? Harmoniseringsprocessen torde rimligtvis kunna förväntas vara ett samarbete mellan de båda organisationerna där förslag och åsikter från båda parter beaktas.

Det egentliga problemet med goodwill är att det inte finns någon enhetlig standard avseende dess redovisning samt att posten är förenad med stor osäkerhet. Således skulle kunna sägas att IASBs förslag delvis utgör en lösning av detta problem eftersom förslaget skulle komma innebära att en enhetlig redovisningsstandard förespråkas. Dock kan ifrågasättas huruvida SFAS 142 kan anses vara lämplig lösning på problemet avseende postens osäkerhet. Detta kan särskilt ifrågasättas då SFAS 142 är ett resultat av en kompromiss mellan amerikanska företag och den amerikanska staten.

Redovisning enligt SFAS 142 torde dock vara lämpligt sätt att redovisa goodwill på enligt de värdegrunder FASB valt för redovisning eftersom det alternativ som slutligen valts bör vara det mest lämpliga. Dock kan denna hypotes ifrågasättas på olika grunder av vilka ett antal reflekteras över nedan.

Syftet med en enhetlig standard avseende redovisning av goodwill torde endast kunna uppnås under förutsättning att IASBs och FASBs ramverk överensstämmer med varandra. Skillnaderna mellan organisationernas ramverk är av icke väsentlig betydelse vilket främst förklaras av att det ramverk FASB utvecklat har varit grund för IASBs ramverk.

Enligt SFAS 142 anses goodwill ha obestämd livslängd och skrivs därför inte av utan skrivs



## SLUTSATSER

---

istället ned då dess framtida ekonomiska fördelar bedöms ha minskat. Enligt IAS 22/36/38 skall goodwill skrivas av under dess nyttjandeperiod vilken är begränsad. Nyttjandeperioden anses av IASB endast i undantagsfall överstiga tjugo år, motivet till detta är att en längre nyttjandeperiod inte kan anses bedömas på ett tillförlitligt sätt. Det kan således ifrågasättas huruvida dessa skilda redovisningssätt kan anses möta de värdegrunder vilka är gemensamma för organisationerna och uttrycks i respektive organisations ramverk.

Teoretiskt torde kunna sägas att såväl IAS 22/36/38 som SFAS 142 möter de värdegrunder som uttrycks i respektive organisations ramverk. Dock kan ifrågasättas huruvida detta även görs i praktiken, exempelvis kravet på objektivitet i bedömningar. Detta torde i princip reellt vara en omöjlighet med tanke på människors subjektiva preferenser.

Vidare kan ifrågasättas huruvida kravet på att nedskrivning skall vara relevant i praktiken kan uppnås? Risken att goodwillposten betraktas som residualpost vilken exempelvis används för vinstjustering skulle kunna innebära att nedskrivningar ej är relevanta och att denna kvalitativa egenskap således inte efterföljs. Tillförlitligheten i bedömning av nedskrivningsbehov skulle därför kunna ifrågasättas. De bedömningar som skall göras anses neutrala om de görs på objektiva grunder, ansvaret ligger på respektive företag. Det går att ifrågasätta företags förmåga att i praktiken tillämpa detta vilket utreds nedan.

Tillämpningen av objektivitetsprincipen vilken FASB innehar i sitt ramverk kan avseende SFAS 142 inte anses vara självklar. Företag torde vilja utforma en redovisning som ger dem så stora fördelar som möjligt vilket kan innebära att bedömningarna påverkas, dessa kan därför inte helt säkert anses vara objektiva. Företag förväntas enligt SFAS 142 själva bedöma huruvida goodwill skall skrivas ned eller ej beroende av om storleken på tillgångens värde anses vara förbrukat. Denna bedömning skall enligt objektivitetsprincipen göras på objektiva grunder. Företags förmåga att göra detta kan ifrågasättas då objektiva bedömningar skall uttrycka sanningen vilket inte ger utrymme för subjektivitet. Att bedöma någonting utan hänsyn till subjektiva preferenser torde vara mycket svårt varför objektiviteten i SFAS 142 torde kunna ifrågasättas.

Konstateras kan genom ovanstående resonemang att FASB vid utgivandet av SFAS 142 i vissa avseenden har frångått sitt ramverk, det vill säga organisationen har till viss del frångått sina egna upprättade värdegrunder för redovisning. Det kan diskuteras hur detta skall tolkas, är det så att ramverken spelat ut sin roll eller är detta endast ett ytterst undantagsfall? Oavsett vilket kan sägas att FASB, och troligtvis IASB inom snar framtid, genom detta förfarande delvis kan sägas sända motstridiga budskap. Det vill säga komplexiteten för redovisare torde ha ökat.

Det kan dock konstateras att eftersom överensstämmelse råder mellan IASBs och FASBs ramverk torde IASBs utgivna förslag kunna ersätta IAS 22/36/38 varför en enhetlig och allmänt accepterad standard avseende goodwill bör kunna uppnås. Vad som således fortfarande kvarstår att utreda är huruvida denna lösning avseende problemet med goodwill kan anses vara lämplig med beaktande av postens osäkerhet.

Osäkerheten avseende goodwill härrör från postens natur, det vill säga postens karakteristika. Det är sedermera allmänt accepterat att redovisa goodwill som en tillgång. Det har fastställts att posten är ett resultat av en tidigare transaktion/händelse och att det förvärvande företaget anses ha kontroll över posten. Osäkerheten avseende posten är således huruvida värdet på



denna residual kan fastställas tillförlitligt.

Det komplexa är således att värdera goodwillposten. Att beräkna värdet på goodwill tillförlitligt torde vara svårt då posten, vilket tidigare nämnts, är behäftad med de karakteristika som avsevärt försvårar en sådan bedömning.

FASB har avseende löpande redovisning och värdering valt att endast behäfta posten med ett nedskrivningskrav då behov föreligger. Detta torde således innebära att goodwill löpande skall redovisas till sitt verkliga värde. FASB har valt att förlita sig på att de värdeminskningar som föreligger kommer att redovisas genom bedömning om nedskrivningsbehov, vilket behov egentligen torde vara komplext att fastställa då dessa bedömningar är behäftade med stor osäkerhet. Det framgår dock att organisationen utgår från att en tillgång inte nödvändigtvis måste minska i värde, vilket torde innebära ytterligare ansats att redovisa goodwill till dess verkliga värde.

Bedömningen av huruvida redovisning av goodwill enligt SFAS 142 torde vara lämplig lösning avseende postens osäkerhet torde således förenklat handla om en bedömning av vad som anses ge den mest kvalitativa redovisningen: att bestämma en livslängd som goodwillposten skall skrivas av över eller att utgå ifrån antagandet om obegränsad livslängd utan krav på avskrivning men med nedskrivning vid behov?

Frågan kan således bli huruvida en nedskrivningsbedömning avseende behov och värde verkligen fungerar. Riskeras att utfallet av en sådan bedömning blir alltför behäftat med godtycklighet och att goodwillposten därför av företaget skulle kunna användas som en slags residualpost för exempelvis vinstjustering?

Eftersom det är en förutsättning att SFAS 142 är praktiskt tillämpligt för att harmoniseringsprocessens syfte avseende jämförbarhet faktiskt skall uppnås torde ett faktum vara att denna utveckling inte självklart kan anses utgöra en reell lösning av problemet avseende goodwillpostens osäkerhet. Därmed kan ej säkert sägas huruvida SFAS 142 utgör en lämplig lösning avseende problemet med goodwill.

Det kan dock enligt föreliggande uppsats konstateras att det stundar en förändring avseende redovisning av goodwill. Hur den teoretiska utvecklingen sedan kommer att utfalla i praktiken kan diskuteras, detta dels då goodwill överhuvudtaget är en post som kan diskuteras i åtskilliga avseenden.

### **5.1 Förslag till fortsatt forskning**

Då föreliggande uppsats fokuserar på den teoretiska utvecklingen avseende redovisning av goodwill skulle förslagsvis en studie av hur denna utveckling kommit att utfalla i praktiken kunna genomföras. Detta för att undersöka huruvida teorin överensstämmer med praktiken och således huruvida syftet med harmoniseringen faktiskt kommit att uppnås.





## 6. Källförteckning

### 6.1 Litteratur

Arbnor, I. & Bjerke, B. (1994), *Företagsekonomisk metodlära*. Studentlitteratur, Lund

Eriksson, L. & Wiedersheim-Paul, F. (2001), *Att utreda, forska och rapportera*. Liber Ekonomi, Malmö

Falkman, P. (1997), *Statlig redovisning enligt bokföringsmässiga grunder*. Göteborgs Universitet, Göteborg

Falkman, P. (2000), *Teori för redovisning*. Studentlitteratur, Lund

Falkman, P. (2001), *Externredovisningens grunder*. Studentlitteratur, Lund

Hendriksen, S. & Van Breda, M. (1992), *Accounting theory*. McGraw-Hill, Singapore

Kam, V. (1990), *Accounting theory*. John Wiley & Sons, Toronto

Mathews, M. & Perera, M. (1996), *Accounting theory and development*. Thomas Nelson Australia, South Melbourne

Nilsson, S. (2002), *Redovisningens normer och normbildare*. Studentlitteratur, Lund

Nilsson, S-A. (1998), *Redovisning av goodwill - Utveckling av metoderna i Storbritannien, Tyskland och USA*. Lund University Press, Lund

Patel, R. & Davidsson, B. (2003), *Forskningsmetodikens grunder*. Studentlitteratur, Lund

Rundfelt, R. (2001), *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 2000*. OM Stockholmsbörsen AB, Stockholm

### 6.2 Artiklar

Gröjer, J-E. (2001), *Intangibles and accounting classifications: in search of a classification strategy*. Accounting, Organizations and Society

Hoegh-Krohn, J. & Knivsflå, K-H. (2000), *Accounting for Intangible Assets in Scandinavia, the UK, the US, and by the IASC: Challenges and a Solution*. The International Journal of Accounting

Stolowy, H. & Jeny-Cazavan, A. (2001), *International accounting disharmony: the case of intangibles*. Accounting, Auditing & Accountability Journal

Titard, P. & DiGregorio, D. (2003), *The changing landscape of accounting standards setting*. CPA Journal



Van Hulle, K. (1993), *Harmonization of accounting standards in the EC – Is it the beginning or is it the end?*. European Accounting Review

Zeff, S. (2002), *”Political” Lobbying On Proposed Standards: A Challenge to the IASB*. American Accounting Association

### 6.3 Lagar och förordningar

International Accounting Standard Board. (1989), *Framework*. IASCF Publication department committee foundation, London

International Accounting Standard Board. (1998), *International Standard 22 Business Combinations*. IASCF Publication department committee foundation, London

International Accounting Standard Board. (1998), *International Standard 36 Impairment of Assets*. IASCF Publication department committee foundation, London

International Accounting Standard Board. (1998), *International Standard 38 Intangible Assets*. IASCF Publication department committee foundation, London

International Accounting Standard Board. (2002), *ED 3 Business Combinations*. IASCF Publication department committee foundation, London

International Accounting Standard Board. (2002), *Amendments to IAS 36, Impairment of Assets, and IAS 38, Intangible Assets*. IASCF Publication department committee foundation, London

Financial Accounting Standard Board. (1978), *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1*. Norwalk, Financial Accounting Foundation

Financial Accounting Standard Board. (1980), *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2*. Financial Accounting Foundation, Norwalk

Financial Accounting Standard Board. (1980), *Statement of Financial Accounting Concepts No. 3*. Financial Accounting Foundation, Norwalk,

Financial Accounting Standard Board. (1984), *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5*. Financial Accounting Foundation, Norwalk

Financial Accounting Standard Board. (1985), *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6*. Financial Accounting Foundation, Norwalk,

Financial Accounting Standard Board. (2001), *Statement of Financial Accounting Standards No. 141*. Financial Accounting Foundation, Norwalk,

Financial Accounting Standard Board. (2001), *Statement of Financial Accounting Standards No. 142*. Financial Accounting Foundation, Norwalk,



## **6.4 Internet**

[www.ub.gu.se](http://www.ub.gu.se)

[www.his.se/bib/bib.shtml](http://www.his.se/bib/bib.shtml)

[www.sandvik.com](http://www.sandvik.com)

[www.teliasonera.se](http://www.teliasonera.se)

[www.sca.se](http://www.sca.se)