



**Handelshögskolan**  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET



---

# Redovisning av FoU

*– En studie av hur sex tillverkande företag tillämpar RR 15*

---

Magisteruppsats i företagsekonomi  
Externredovisning och Företagsanalys  
Vårterminen 2003

Handledare: Marie Lumsden

Författare: Johan Eriksson 78  
Per Widén 75

## Sammanfattning

Magisteruppsats i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet  
Inriktning Externredovisning och Företagsanalys, Vårterminen 2003

**Titel:** Redovisning av FoU – En studie av hur sex tillverkande företag tillämpar RR 15

**Författare:** Johan Eriksson och Per Widén

**Handledare:** Marie Lumsden

### Bakgrund och problem

I samband med att nya rekommendationer börjar tillämpas finns det ofta i inledningsskedet en osäkerhet kring hur dessa nya normer skall tillämpas. Eftersom RR 15 innebär ett antal viktiga ställningstaganden är det intressant att studera hur företag idag tolkar och tillämpar rekommendationen, inte minst mot bakgrund av de betydande satsningar på forskning och utveckling som många svenska företag gör.

Vår övergripande frågeställning lyder: Hur tillämpar tillverkande företag RR 15:s principer om redovisning av FoU och vilka är de mest väsentliga skillnaderna i denna tillämpning mellan de studerade företagen?

### Syfte

Syftet med vårt uppsatsarbete är att analysera och förklara hur tillverkande företag tillämpar RR 15:s principer om redovisning av forskning och utveckling. Vi ämnar också redogöra för de mest väsentliga skillnaderna i denna tillämpning.

### Metod

Denna studie har genomförts genom en kvalitativ undersökning baserad på intervjuer med sex respondenter. Respondenterna är verksamma inom företag som satsar på forsknings- och utvecklingsarbete samt tillämpar RR 15. Sekundärdata i form av litteratur, artiklar, Internetkällor och årsredovisningar har använts.

### Slutsatser

De sex bolagen vi studerat följer RR 15:s regler om hur forskning och utveckling bör hanteras i redovisningen. Vi har sett en hel del likheter men också en del väsentliga skillnader. Den viktigaste skillnaden vi sett är *när* bolagen anser att utvecklingsarbetet anses uppfylla kriterierna för aktivering. Åtminstone hälften av bolagen anser sig kunna aktivera så snart projekten kommit förbi förstudiefasen, då projekten blir mer formaliserade. De anser att detta ger den bästa matchningen. Ett av bolagen aktiverar först när projektet når tillverkningsstadiet, främst på grund av den osäkerhet som präglar arbetet fram till denna fas, vilket är ett tecken på hög grad av försiktighet.

### Förslag till fortsatt forskning

Då ämnet är relativt nytt skulle det vara intressant att göra en liknande undersökning om några år, då praxis blivit mer vedertagen och jämföra med vår undersökning. Ett intressant uppsatsämne skulle också vara att göra en studie av endast två företag för att få en djupare förståelse. Det skulle då vara intressant att även analysera hur tillämpningen av RR 15 ser ut längre ner i organisationen. Det skulle också vara intressant att undersöka företag vars utvecklingsarbeten består av annat än produktutveckling, exempelvis utveckling av tjänster eller kostnadsbesparande resurser för internt bruk.

## Förord

Efter en prövande tid vill vi tacka alla som inspirerat oss i arbetet med den rapport ni nu håller i handen. Det har varit ett lärorikt och stimulerande forskningsarbete som har berikat oss med nya erfarenheter.

Vi vill tacka vår handledare, Marie Lumsden, som genom sitt kunnande och intresse hjälpt oss i vårt arbete. Hon har givit oss goda råd och värdefull vägledning under genomförandet av denna uppsats.

Vi vill också rikta vår tacksamhet till de personer vi intervjuat. Ett vänligt bemötande och intresse för vårt arbete har givit oss motivation och gjort utredningsarbetet möjligt. De vi vill tacka i detta sammanhang är: Peter Blomquist, Jonny Aronsson, Gunilla Andersson, Hans Eriksson, Fredrik Nilsson och Lennart Hammargren.

Slutligen vill vi också tacka Gustaf Albèrt, Stefan Elmgren Warberg och Andréas Wikner vid Deloitte & Touche i Göteborg. Som verksamma revisorer har de varit en värdefull tillgång då de ställt upp som ”bollplank” under undersökningens genomförande.

Göteborg i juni 2003

Johan Eriksson

Per Widén

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning</b>	<b>1</b>
1.1 Problembakgrund	1
1.2 Syfte	2
1.3 Uppsatsens fortsatta disposition	2
<b>2. Metod</b>	<b>3</b>
2.1 Induktiv och deduktiv ansats	3
2.2 Kvalitativ och kvantitativ forskning	3
2.3 Tillvägagångssätt	4
2.3.1 Upptakt	4
2.3.2 Datainsamling	4
2.4 Presentation av empiri och analys	6
2.5 Validitet och reliabilitet	7
2.6 Källkritik	7
<b>3. Referensram och precisering av forskningsfrågor</b>	<b>8</b>
3.1 Olika redovisningstraditioner	8
3.1.1 Syftet med redovisningen varierar beroende på tradition	8
3.1.2 Tillämpade mätprinciper varierar beroende på tradition	8
3.1.3 Redovisningens harmonisering	9
3.2 Syftet med redovisningen enligt IASB:s ramverk	10
3.3 Tillgångsbegreppet	11
3.4 Redovisningens reglering i Sverige	12
3.5 Reglering av immateriella tillgångar i Sverige	12
3.5.1 Forskning och utveckling	13
3.5.2 Identifierbarhet	16
3.5.3 Kontrollbegreppet	16
3.5.4 Framtida ekonomiska fördelar	17
3.5.5 Avskrivningar	17
3.5.6 Nedskrivningar	19
3.6 Tidigare studier kring RR 15	19
3.6 Sammanfattning av referensram	20
3.7 Precisering av forskningsfrågor	21

<b>4. Empiri och analys</b>	<b>22</b>
4.1 Hur särskiljer företagen forskning och utveckling och när väljer de att aktivera utvecklingsarbetet?	22
4.2 Hur identifierar företagen utgifter för utvecklingsprojekt som kan komma att aktiveras?	24
4.3 Hur säkerställer företagen att de kan kontrollera internt upparbetade immateriella tillgångar?	25
4.4 Hur beräknas sannolikheten att framtida ekonomiska fördelar kommer att tillfalla företagen?	26
4.5 Hur fastställer företagen avskrivningstid och metod för aktiverade utvecklingsprojekt samt hur omprövas dessa beslut?	27
4.6 Hur prövar företagen nedskrivningsbehovet för aktiverade utvecklingsprojekt?	29
<b>5. Slutsatser och egna reflektioner</b>	<b>31</b>
5.1 Slutsatser	31
5.2 Egna reflektioner	32
5.3 Förslag till fortsatt forskning	32
<b>Källförteckning</b>	<b>33</b>

## **Bilagor**

- Bilaga 1 Presentation av företag och respondenter
- Bilaga 2 Intervjuguide
- Bilaga 3 Global Development Process Model
- Bilaga 4 Develop Customer Solutions Model
- Bilaga 5 Haldex Tollgate-modell

## 1. Inledning

---

*I inledningskapitlet beskriver vi bakgrunden till svenska företags redovisning av forskning och utveckling. Därefter presenteras uppsatsens övergripande frågeställning, syfte och fortsatta disposition.*

---

### 1.1 Problembakgrund

Utvecklingen i samhället mot en alltmer tjänsteinriktad och kunskapsintensiv produktion har medfört att olika former av immateriella tillgångar kommit att få en allt större betydelse för företagens ekonomiska situation. Svenska företag är världsledande när det gäller hur mycket resurser som satsas på forsknings- och utvecklingsarbete. År 2001 toppade Sverige EU-kommissionens innovationsindex, före USA och Finland. Detta år gick motsvarande 3.8 procent av Sveriges BNP till forskning och utveckling. Merparten av detta satsades inom industrin. (Archenholtz & Ohlsen, 2002) Vidare avser svenska staten och olika forskningsstiftelser att tillsammans satsa närmare 25 miljarder svenska kronor på forskning och utveckling under år 2003. Jämfört med året innan är detta en ökning med drygt sju procent. ([www.scb.se/press/press2003](http://www.scb.se/press/press2003))

Svenskt näringsliv har under senare år satsat på forskning och utveckling inom områden som informationsteknologi, utbildning, personaluthyrning, läkemedel och bioteknik samt materiel- och komponenttillverkning. Satsningarna har resulterat i olika former av immateriella resurser såsom patent, licenser, datorprogram, varumärken och kundlojalitet. Detta har inneburit att frågor om hur dessa satsningar skall redovisas i ett företags finansiella rapporter blivit allt mer betydelsefulla, inte minst med tanke på att det tidigare saknats en samlad normgivning i Sverige. ([www.pwcglobal.com](http://www.pwcglobal.com))

International Accounting Standards Board (IASB) gav 1998 ut IAS 38, Intangible Assets. Syftet var att få mer enhetliga redovisningsprinciper av immateriella tillgångar och på så vis förbättra informationen till marknaden. Detta har medfört att även Redovisningsrådet utarbetat en rekommendation (RR 15) som behandlar immateriella tillgångar, vilken i stort sett är en direktöversättning av IAS 38. Rekommendationen trädde i kraft den första januari år 2002 och anger hur immateriella tillgångar skall behandlas i redovisningen. Den beskriver hur redovisade värden skall beräknas och vilka upplysningar som skall lämnas. Enligt rekommendationen skall en immateriell tillgång redovisas i koncernbalansräkningen när ett antal kriterier är uppfyllda. (FAR, 2002)

I inledningsskedet innebär tillämpningen av RR 15 en resultatförbättring för företag som tidigare kostnadsfört utgifter för utvecklingsarbete. En del företag tycks dock tveka inför att lämna tidigare praxis (Levander, 2002). Detta trots att RR 15 kräver aktivering av utvecklingskostnader för börsnoterade företag på koncernnivå. I samband med att nya rekommendationer börjar tillämpas finns det ofta i inledningsskedet en osäkerhet kring hur dessa nya normer skall tillämpas. Eftersom RR 15 innebär ett antal viktiga ställningstaganden är det enligt vår mening intressant

att studera hur företag idag tolkar och tillämpar rekommendationen, inte minst mot bakgrund av de betydande satsningar på forsknings- och utvecklingsarbete som många svenska företag gör.

Ovanstående diskussion mynnar ut i följande övergripande frågeställning:

- *Hur tillämpar tillverkande företag RR 15:s principer om redovisning av FoU och vilka är de mest väsentliga skillnaderna i denna tillämpning mellan de studerade företagen?*

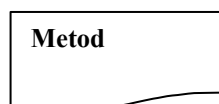
## 1.2 Syfte

Syftet med vårt uppsatsarbete är att analysera och förklara hur tillverkande företag tillämpar RR 15:s principer om redovisning av forskning och utveckling. Vi ämnar också redogöra för de mest väsentliga skillnaderna i denna tillämpning mellan de studerade företagen. Vår förhoppning är att uppsatsen skall bidra med ny och användbar kunskap för såväl forsknings- och utvecklingsintensiva företag som för övriga revisions- och redovisningsintresserade.

## 1.3 Uppsatsens fortsatta disposition



För att underlätta för läsaren presenterar vi nedan uppsatsens fortsatta upplägg och innehåll.



**Metod**

I kapitel två beskriver vi vårt tillvägagångssätt för att uppnå uppsatsens syfte. Vi redogör för de metodval vi gjort och presenterar dessutom alternativa angreppssätt. I slutet av kapitlet för vi en diskussion om de faktorer som kan ha påverkat uppsatsens trovärdighet.



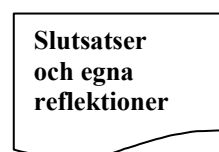
**Referensram**

I det tredje kapitlet presenteras den referensram vi valt att använda i undersökningen. Vi redogör bland annat för redovisningens syfte utifrån olika traditioner, för RR 15 samt centrala redovisningsfrågor som behandlas rekommendationen.



**Empiri och  
analys**

I det fjärde kapitlet presenterar vi en sammanställning av vårt intervjuresultat. Intervjuerna redovisas dock inte i sin helhet i syfte att öka tillgängligheten för läsaren. Vi redovisar en forskningsfråga i taget och avslutar varje fråga med en analys, där empirin knyts till referensramen.



**Slutsatser  
och egna  
reflektioner**

I det femte kapitlet presenteras de slutsatser vi kommit fram till genom vår analys. Dessutom redogör vi för egna reflektioner som dykt upp under genomförandet av studien. Vi avslutar med att ge förslag till fortsatt forskning inom området.

## 2. Metod

---

*För att utveckla vetenskaplig kunskap behövs vetenskapliga metoder. I detta avsnitt beskriver vi vilka metoder vi har använt oss av vid genomförandet av denna studie. Beskrivningen görs främst för att det skall bli lättare för läsaren att förstå vårt tillvägagångssätt. Vi börjar med att kort redogöra för vår vetenskapliga ansats.*

---

### 2.1 Induktiv och deduktiv ansats

För att kunna producera teorier som skall ge en så riktig kunskap om verkligheten som möjligt kan forskare välja mellan två alternativa arbetssätt, deduktion eller induktion. Vid deduktion följer forskaren *bevisandets väg*. Arbetssättet kännetecknas av att forskaren, utifrån allmänna principer och befintliga teorier, skall dra slutsatser om enskilda företeelser. Ur denna teori härleds hypoteser som sedan empiriskt prövas i det aktuella fallet. (Patel & Davidsson, 1994)

Förespråkare för det induktiva förhållningssättet menar att verklig kunskap bygger på erfarenhet och att det är genom empiriska studier som generella slutsatser kan dras. Enligt förespråkarna för denna ansats kan vi alltså genom observationer få fram allmängiltiga lagar. Utifrån dessa allmängiltiga lagar kan sedan förklaringar och förutsägelser göras, vilket är den vetenskapliga forskningens mål. (Wiedersheim-Paul & Eriksson, 2001) I uppsatsen använder vi oss av den induktiva ansatsen då vi följer *upptäckandets väg* och studerar forskningsobjekten utan att ha förankrat undersökningen i en redan etablerad teori.

### 2.2 Kvalitativ och kvantitativ forskning

Inom samhällsvetenskapen finns två huvudsakliga metoder för att samla in och bearbeta information; den kvalitativa respektive den kvantitativa metoden. Kvantitativa undersökningar baseras, som namnet indikerar, på data som kan kvantifieras. I kvalitativa undersökningar baseras däremot slutsatser på icke kvantifierad data. Slutsatser kan därför grundas på exempelvis attityder och värderingar. (Holme & Solvang, 1991)

När en studie har syftet att analysera och förklara hur en organisation förhåller sig till ett specifikt problem är det mindre meningsfullt att, i enlighet med en kvantitativ studie, koda svarsalternativ och uttrycka empirin i siffror. Vid en sådan studie går objektens unika särdrag förlorade, då frågeställningarna och svarsalternativen i hög grad styrs av forskaren eftersom denne förutbestämt svarsalternativen. (Holme & Solvang, 1991)

I denna undersökning har vi använt oss av kvalitativa metoder för att samla in och bearbeta information. Vidare är helhetsförståelse och sammanhang viktigare än olika separata delar. Enligt forskningsteorin passar också kvalitativa studier bäst, då syftet är att förstå och förklara forskningsobjekt utifrån deras perspektiv och unika situation. Dialogen med våra forskningsobjekt kommer sannolikt att medföra att vi kan få nya infallsvinklar under studiens gång, vilket vi inte skulle få vid en kvantitativ studie där



data först samlas in och sedan analyseras (Holme & Solvang, 1991). Vi vill dock tillägga att uppsatsen kommer att ha vissa kvantitativa inslag i analys- och slutsatskapitlet. När vi skildrar kvantitativa samband i slutsatskapitlet använder vi begreppen *majoritet* och *flertalet*. Det senare innebär fler än 80 % av företagen.

## 2.3 Tillvägagångssätt

Nedan beskriver vi hur vi har gått tillväga när vi genomfört undersökningen, allt ifrån upptakt till hur datainsamlingen genomfördes.

### 2.3.1 Upptakt

Då vårt intresse ligger inom redovisningsfären bestämde vi oss i ett tidigt skede för att vår uppsats skulle behandla ett aktuellt ämne inom detta område. När Gustaf Albèrt och Stefan Elmgren Warberg vid Deloitte & Touche i Göteborg kontaktade Handelshögskolan och uttryckte sitt intresse för en uppsats kring tillämpningen av RR 15, såg vi vår chans att få ett sakkunnigt ”bollplank” för våra idéer och eventuella problem.

I undersökningens inledningsskede har vi lagt mycket tid på att förstå rekommendationen och insamlad teori. Under den tiden har vi också arbetat aktivt med urval samt med att kontakta de företag och respondenter vi ansett passa i undersökningen. Vi har lagt stor vikt vid att få en bred förståelse för vårt problemområde innan vi kontaktade företag och respondenter.

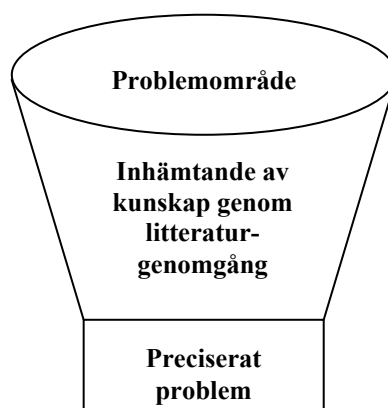
### 2.3.2 Datainsamling

Under arbetet med uppsatsen har vi använt oss av såväl primär- som sekundärdata. Sekundärdata, som består av befintlig information, har i vårt fall utgjorts av litteratur, artiklar, årsredovisningar och Internetkällor. Fördelar med sekundärdata är att den är kostnads- och tidseffektiv samt att det finns ett stort urval av källor. Nackdelar kan vara att användbara data saknas, att data är i fel enheter eller att data är inaktuella. (Christensen, et al, 2001) Sekundärdata har legat till grund för den referensram som utgjort underlag för insamlande och analys av primärdata.

Primärdata har samlats in genom intervjuer. Fördelar med primärdata är att informationen är anpassad till undersökningens problem, att den är aktuell och att det är möjligt att strukturera insamlingen. Nackdelar med primärdata är att insamlandet är tidskrävande, dyrt och att det kräver en viss kompetens av insamlaren. (Christensen, et al, 2001)

Vi har använt oss av följande sökord då vi har sökt information i databasar och på Internet: *Forskning och utveckling, tillgångar, anläggningstillgångar, immateriella tillgångar, RR 15, IAS 38, harmonisering av redovisningen, redovisningens syfte*, med mera. Den engelska översättningen av dessa sökord har också använts. Tillvägagångssättet när vi sökt sekundärdata har varit att från början göra en relativt generell sökning på till exempel *tillgångar* för att sedan begränsa sökningen till *anläggningstillgångar* och slutligen *immateriella tillgångar*. Anledningen till detta tillvägagångssätt är att vi till en början ville samla in så mycket information som

möjligt för att sedan successivt avgränsa oss och plocka ut de delar som passar vår specifika problemställning (se figur 2.1 nedan).



**Figur 2.1** Figuren illustrerar hur problemområdet successivt avgränsas genom litteraturgenomgången och slutligen preciseras. Källa: Patel & Davidsson, 1994, s 36

### 2.3.2.1 Urval av respondenter

Vi har tillämpat ett strategiskt urval, vilket innebär att vi själva avgjort vilka företag och respondenter som passar för undersökningen. Vid urval av företag ställde vi tre grundläggande krav. De skulle vara tillverkande företag, de skulle tillämpa RR 15 och de skulle redogöra för att de aktiverat utgifter för utvecklingsarbete i sina årsredovisningar. Anledningen till dessa krav var att vi önskade en relativt homogen undersökningsgrupp som faller inom ramen för vårt problemområde. När vi resonerade kring urvalet gjorde vi bedömningen att tillverkande företag med produktutveckling var lämpade för studien eftersom deras utgifter för utveckling i hög grad blir föremål för aktivering. Vi valde ut sex företag, tre av dem med huvudkontor i Göteborg, de andra i Stockholm, Tidaholm och Sandviken. Efter detta tog vi kontakt med personer som har ledande positioner inom respektive företags ekonomiavdelning. Dessa personer har också det yttersta ansvaret för redovisningen och är väl insatta i tillämpningen av RR 15. Vi har bedömt att det är tillräckligt att intervjua en person på respektive företag.

Vår ambition var från början att göra personliga intervjuer på sex företag inom Göteborgsregionen. Under arbetets gång upplevde vi dock svårigheter att finna dessa sex företag i den nämnda regionen och blev därmed tvungna att vidga vår sökning till andra regioner. Eftersom avståndet till tre av företagen blev stort valde vi att utföra dessa intervjuer per telefon. Företag och respondenter presenteras i bilaga 1.

### 2.3.2.2 Intervjuguide

Då vi bestämt oss för att genomföra personliga intervjuer har en intervjuguide framställts utifrån vår övergripande frågeställning (se bilaga 2). För att få en så bred bild som möjligt samt möjliggöra nya inslag har vi använt oss av en intervjuguide med relativt låg grad av strukturering, men med hög grad av standardisering. Tanken med detta är att alla respondenter skall svara på samma frågor men få möjligheten att så fritt som möjligt framföra sina svar (Patel och Davidson, 1994). Vid utformandet

av guiden har vi utgått från den kunskap vi inhämtat via sekundärdata av olika slag. Vi har testat intervjuguiden på tre ekonomistuderanter för att minimera risken för oklarheter. Den har också lästs igenom av två revisorer samt av vår handledare, vilka lämnade en del förbättrande synpunkter.

Intervjuguiden innehåller även frågor som är av mer allmän karaktär. Dessa besvarar inte den övergripande frågeställningen utan används i syfte att öka vår förståelse för ämnet. Vi kommer därför inte att redogöra för resultatet av dessa frågor i empiri- och analyskapitlet. Däremot ligger resultatet som grund för den diskussion vi för i avsnitt 5.2 *Egna reflektioner*.

### **2.3.2.3 Genomförande av intervjuer**

En vecka innan intervjutillfället fick respondenterna intervjuguiden via e-post. Syftet med detta var att ge dem möjlighet att söka information och ytterligare sätta sig in i problemområdet. Vid denna tidpunkt utlovades också anonymitet för både respondenter och företag om så önskades. Endast en av respondenterna valde dock att förbli anonym.

Tre av intervjuerna skedde genom personliga intervjuer på respektive respondents arbetsplats. Resterande tre skedde per telefon. För att undvika feltolkningar var båda författarna närvarande under samtliga intervjuer. Under telefonintervjuerna användes högtalartelefon. Efter respondenternas godkännande spelades intervjuerna in på band, vilket underlättade arbetet med att sammanställa materialet. På detta sätt har vi också minskat risken för att förlora information. Enligt Kvale (1997) är detta det vanligaste sättet att registrera intervjuer idag. Han menar att intervjuaren på ett bättre sätt kan koncentrera sig på ämnet och dynamiken i intervjun. En negativ aspekt med bandupptagning kan vara att respondenten inte talar lika fritt som denne skulle ha gjort annars. Den person som inte intervjuade antecknade det som yttrades, som en extra säkerhet om tekniken skulle svika.

Samtliga intervjuer genomfördes i en lugn och avslappnad miljö. Vi ställde följdfrågor för att få alla frågor besvarade men var noga med att inte ställa ledande frågor. Samma dag som intervjuerna genomfördes sammanställde vi det som framkommit. Dagen efter skickade vi materialet till respondenterna för deras godkännande och för att ge dem tillfälle att redogöra för eventuella missuppfattningar. Tidsåtgången för intervjuerna på respondenternas arbetsplatser var i genomsnitt en timma. Telefonintervjuerna var något kortare, cirka 35 – 45 minuter. Anledningen till detta är främst att svaren som framkom vid de intervjuer då vi besökte företagen blev något mer uttömmande samt att det i vissa fall utmynnade i mer allmänna diskussioner. Vi är medvetna om att kombinationen av telefonintervjuer och personliga intervjuer kan ha medfört skillnader i den information vi erhöll.

## **2.4 Presentation av empiri och analys**

I kapitel fyra redovisar vi en sammanställning av vårt intervjuresultat. I syfte att öka tillgängligheten för läsaren redovisas inte intervjuerna i sin helhet. Vi har valt att presentera empiri och analys i samma kapitel eftersom vi vill undvika upprepningar för läsaren. Vi anser också att det blir lättare att hålla ihop diskussionen och att vi får ett bättre flyt i framställandet av resultatet.

## 2.5 Validitet och reliabilitet

Validitet innebär att forskaren verkligen mäter det som avses att mäta (Christensen, et al, 2001). För att försäkra sig om validiteten hos ett mätinstrument kan forskaren försöka säkerställa *innehållsvaliditeten* och *den samtidiga validiteten*. Innehållsvaliditet kan åstadkommas genom en logisk analys av innehållet i instrumentet, i vårt fall intervjuguiden. Detta görs lämpligen av en utomstående som är insatt i området. Den samtidiga validiteten stärks genom att instrumentet testas på en grupp människor som liknar den grupp som instrumentet är avsett för (Patel & Davidson, 1994).

Vi anser att innehållsvaliditeten är god eftersom vi har formulerat frågorna noggrant och testat dem på utomstående personer. För att öka den samtidiga validiteten har vi testat vår intervjuguide på tre ekonomistudenter innan de riktiga intervjuerna ägde rum. Vi anser att deras synpunkter på intervjuguiden har varit värdefulla, trots att gruppen inte helt motsvarar våra respondenter.

Reliabilitet handlar om i vilken grad ett undersökningsresultat kan upprepas om studien läggs upp på ett identiskt eller likartat sätt (Christensen, et al, 2001). Eftersom vi gör en kvalitativ undersökning kan det vara svårt att uppnå hög reliabilitet. Detta har att göra med att kvalitativ data samlas in genom interaktion med andra människor i specifika sammanhang. För att uppnå samma resultat som vi har gjort skulle andra undersökare behöva ikläda sig vår skepnad och utföra undersökningen i samma tid och rum, vilket är omöjligt. Vi har dock följt Patel och Davidsons (1994) anvisningar för att uppnå så hög reliabilitet som möjligt i undersökningen. Dessa bygger bland annat på att använda en standardiserad frågeguide samt att vara ytterligare en person närvarande som registrerar intervju svaren parallellt med intervjuaren.

## 2.6 Källkritik

För att uppnå saklighet och objektivitet i förhållande till sitt material menar Ejvegård (1996) att forskaren skall granska sina källor kritiskt. Han ställer upp fyra grundläggande krav. Dessa är att källorna skall vara äkta, oberoende, färska och samtidiga.

- Äkthet innebär att de inte får vara förfälskade eller förvrängda.
- Oberoende innebär att källor helst skall vara oberoende av varandra för att öka chansen att få fram en bild som ligger så nära sanningen som möjligt.
- Färskhet innebär att källan skall vara så ny som möjligt.
- Samtidighet innebär att den skall ligga så nära händelsen den beskriver som möjligt.

I vårt sökande efter material har vi försökt att förhålla oss utifrån de ovanstående punkterna. Vi har till exempel strävat efter att använda oss av den senaste upplagan av litteratur samt av så aktuella artiklar som möjligt. Vi har inte haft något skäl att tvivla på äktheten i någon av de källor vi har använt.

### 3. Referensram och precisering av forskningsfrågor

---

*Detta kapitel utgör den redovisningsteoretiska bakgrunden i uppsatsen. Inledningen av kapitlet behandlar redovisningens syfte och grundläggande principer. Detta är väsentligt att beskriva för att läsaren skall få en förståelse för de begrepp som är centrala i resonemanget kring redovisning av immateriella tillgångar. Diskussionen kring dessa begrepp mynnar ut i ett antal forskningsfrågor, vilka presenteras löpande i texten. Dessa frågor har legat till grund för vår empiriska undersökning.*

---

#### 3.1 Olika redovisningstraditioner

Nedan diskuterar vi hur syftet med redovisningen samt hur tillämpade mätprinciper varierar beroende på redovisningstradition. Vi diskuterar även redovisningens harmonisering och dess betydelse i detta sammanhang.

##### 3.1.1 Syftet med redovisningen varierar beroende på tradition

Redovisningens syfte är inte helt enkelt att precisera, till stor del beroende på att det kan urskiljas två klart skilda linjer i synen på redovisning. Det talas här om två olika redovisningstraditioner, vilka benämns den *anglosaxiska* och den *kontinentala* redovisningstraditionen. Skiljelinjen mellan de två synsätten grundar sig till stor del på olika uppfattningar om vem eller vilka grupper eller intressenter som redovisningen bör vända sig till (Bengtsson, 2000). Enligt Glaum och Mandler (1996) vänder sig den anglosaxiska redovisningen främst till aktiemarknaden medan den kontinentala redovisningen har en bredare målgrupp. Den senare vänder sig främst till långivare och skattemyndighet men även till investerare och andra intressenter. (Walton, et al, 1998) I avsnitt 3.2 fortsätter vi diskussionen kring redovisningens syfte och hur det definieras enligt IASB:s ramverk.

##### 3.1.2 Tillämpade mätprinciper varierar beroende på tradition

Den information som redovisas idag underkastas ett antal grundläggande principer. Försiktighetsprincipen och matchningsprincipen betraktas i detta sammanhang som centrala.

*Försiktighetsprincipen*, som härstammar från den kontinentala traditionen, handlar om att undvika en alltför optimistisk syn på den verksamhet som bedrivs. Principen fokuserar inte på vad som kan anses vara för optimistiskt, utan utgör mer en attityd som redovisaren bör ha. Syftet är att skydda verksamheten från att ställa alltför höga krav på olika projekt som bedrivs. (Kam, 1990) Termen försiktighet syftar till att redovisaren skall rapportera det lägsta av flera möjliga värden för tillgångar och intäkter och det högsta värdet av flera möjliga värden för skulder och kostnader. Därutöver leder denna försiktighet till att kostnader anses realiserade tidigt och intäkter sent. Principen syftar till att pessimism anses vara att föredra framför optimism i den externa redovisningen. (Hendriksen & van Breda, 1992)

Principen om försiktighet har under åren utsatts för kritik. Mycket av kritiken ligger i att principen anses vara inkonsekvent eftersom ett underskattande av en tillgångs värde ger en överskattning av vinsten när tillgången eventuellt avyttras. Den ansågs också motsäga andra redovisningsprinciper, exempelvis matchningsprincipen då samtliga forsknings- och utvecklingsaktiviteter tidigare kostnadsfördes. (Kam, 1990)

*Matchningsprincipen*, vilken kan knytas till den anglosaxiska traditionen, kräver att en klar koppling mellan intäkter och kostnader kan identifieras. För detta ändamål är indelningen i direkta och indirekta kostnader lämplig. Direkta kostnader redovisas under samma period som de intäkter de kan kopplas till, medan indirekta kostnader redovisas under den period som de varor eller tjänster de kan kopplas till förbrukas. (Hendriksen & van Breda, 1992)

Fördelningen av kostnader till identifierade intäkter är dock inte problemfri. Det samband mellan orsak och verkan som principen bygger på är i många fall mycket svårt att fastställa, varför antaganden och uppskattningar vanligen måste göras för att en fördelning skall kunna genomföras. Detta medför att fördelningen av kostnader oftast sker mot olika tidsperioder, snarare än att de kopplas samman med specifika intäkter. (Kam, 1990)

Artsberg (1992) hävdar att redovisningen under en tid har strävat mot en öppenhet som inte influeras av försiktighetstänkandet. Redovisningen tenderar därmed att gå mot ett förfarande där matchningsprincipen är vägledande.

### **3.1.3 Redovisningens harmonisering**

Ett återkommande begrepp i dagens redovisningsdebatt är *harmonisering*. Med begreppet avses strävan att eliminera skillnader mellan redovisningen i olika länder (Rundfeldt, 2003).

För svenskt vidkommande har Redovisningsrådet förbundit sig att följa IASB:s rekommendationer så långt det är möjligt. Enligt Bengtsson (2000) har länderna som tillhör den kontinentala traditionen i större eller mindre utsträckning kommit att anamma delar av den anglosaxiska redovisningstraditionen, bland annat som följd av:

- uppkomsten av multinationella företag
- noteringen av sådana företag på framförallt börserna i London och New York
- Storbritanniens inträde i EU
- en internationell standardisering som huvudsakligen bygger på den anglosaxiska traditionen
- uppkomsten av en flora av nya finansiella instrument

Som följd av Storbritanniens inträde i EU har exempelvis begreppet *true and fair view* upphöjts till en övergripande redovisningsprincip inom EU. I den svenska årsredovisningslagen har termen översatts till *rättvisande bild*. IASB har utarbetat sina normer inom ramen för den anglosaxiska traditionen. Eftersom Redovisningsrådet förbundit sig att följa IASB:s normer kommer också den anglosaxiska traditionen till uttryck i de svenska rekommendationerna. (Smith, 2000)

Eftersom den kontinentala traditionen har närmat sig den anglosaxiska så har syftet med redovisningen påverkats. Syftet influeras nu alltmer av investerarnas intressen. Närmandet mot den anglosaxiska traditionen har också påverkat förhållandet mellan mätprinciperna, som nu har fått mer inslag av matchningsprincipen, medan försiktighetsprincipen har minskat i betydelse.

### **3.2 Syftet med redovisningen enligt IASB:s ramverk**

IASB:s ramverk beskriver underliggande principer vid utformandet av finansiella rapporter. Ramverket fungerar som en riktlinje när IASB utvecklar redovisningsnormer och som en guide när de skall lösa frågor som inte regleras i befintliga normer. Eftersom Redovisningsrådets rekommendationer bygger på IASB:s normer är ramverket intressant även ur ett svenskt perspektiv.

Enligt ramverket är syftet med redovisningen att tillhandahålla information om ett företags finansiella ställning och resultat samt om förändringar i den ekonomiska ställningen. Informationen är användbar för olika användare som underlag för deras beslut i ekonomiska frågor. Användarna beskrivs som nuvarande och potentiella investerare, anställda, långgivare, leverantörer, kunder, regeringar och dess offentliga organ. Alla dessa kategorier av användare anses förlita sig på finansiella rapporter i beslutsfattandet. Gemensamt är också deras intresse av att kunna bedöma ett företags förmåga att generera kassaflöden samt när och med vilken säkerhet dessa kassaflöden kommer att uppstå. ([www.iasplus.com/standard/framework.htm](http://www.iasplus.com/standard/framework.htm))

Med utgångspunkt i användarnas informationsbehov har IASB formulerat ett antal kvalitetskrav, så kallade *kvalitativa egenskaper*, för redovisningens utformning. Den primära egenskapen *relevans* innebär att redovisningen skall vara användbar i beslutsfattande. Dessutom skall redovisningen uppfylla egenskaperna *tillförlitlighet och jämförbarhet*. Viktigt är dock att redovisningen uppfyller dessa egenskaper, utan att kostnaden för dess framtagande överstiger nyttan med rapporteringen. (Smith, 2000)

*Relevans* har, vilket vi redan nämnt, att göra med att redovisningen skall vara användbar för beslut. För att redovisningen skall kunna användas vid såväl framtida prognoser som vid kontroll av historiska prognoser för exempelvis investerare måste två minimikriterier vara uppfyllda. Det första kriteriet, *begriplighet*, innebär att olika användare skall förstå redovisningen, trots att de har olika förkunskaper. Det andra kriteriet, *aktualitet*, innebär att externa rapporter inte bör ges ut allt för långt efter redovisningsperiodens slut om de skall få någon effekt på användarnas beslut. (Smith, 2000)

Egenskapen *tillförlitlighet* handlar om redovisningens avbildningsförmåga, det vill säga dess förmåga att avbilda en ekonomisk verklighet i företaget. Redovisningen anses tillförlitlig om den avbildar ”rätt” aspekter av denna verklighet och att den gör det på ett sätt som inte är alltför osäkert. Dessa båda aspekter av egenskapen kan fångas upp av begreppen *validitet* respektive *verifierbarhet*. *Validitet* innebär att det finns en överensstämmelse mellan språk och verklighet, det vill säga att redovisningen avbildar de aspekter av verkligheten som den avser att avbilda. I redovisningssammanhang betyder *verifierbarhet* att det går att bekräfta en transaktion

med ett bevis, det vill säga en verifikation. Detta innebär att anskaffningsvärdet av exempelvis ett lager är verifierbart eftersom det kan stödjas av inköpsfakturor. (Smith, 2000)

Kriteriet *jämförbarhet* delas upp i två aspekter. Den ena avser jämförbarhet mellan företag medan den andra avser jämförbarhet över tiden för ett och samma företag. Jämförbarhet mellan företag har en uppenbar koppling till relevans. För att exempelvis investerare på aktiemarknaden skall kunna välja mellan aktier i olika företag med utgångspunkt från bland annat deras redovisningsmått krävs det att måtten är jämförbara. Jämförbarhet över tiden för ett och samma företag har direkt betydelse för redovisningens prognosrelevans, eftersom en extrapolering av redovisningsmått för ett antal historiska perioder bygger på antagandet att måtten är beräknade enligt samma regler. (Smith, 2000)

*Nytta och kostnad* måste också tas i beaktning. Detta eftersom produktion av redovisningsinformation också är en ekonomisk aktivitet som det går att lägga vanliga aspekter på, det vill säga det finns såväl en intäktssida som en kostnadssida. Intäktssidan är värdet av de förbättrade beslut som fattas på grund av att informationen är tillgänglig, medan kostnadssidan utgörs av kostnaderna för att producera, kommunicera och använda informationen. Det räcker således inte med att en utökad eller kvalitativt förbättrad redovisningsinformation leder till bättre beslut, utan det krävs dessutom att värdet av de förbättrade besluten är större än kostnaden för att utöka eller förbättra informationen. (Smith, 2000)

### **3.3 Tillgångsbegreppet**

Enligt Smith (2000) har frågan om vad som kan betraktas som en tillgång behandlats av en mängd redovisningsforskare. IASB har sammanfattat forskningslitteraturen och preciserat att en tillgång skall innefatta följande tre kriterier:

- Resursen skall vara till nytta för företaget i framtiden
- Företaget skall äga eller kontrollera resursen
- Resursen skall ha uppkommit som en följd av en transaktion eller händelse

Samtliga av dessa kriterier skall vara uppfyllda för att resursen ifråga skall anses utgöra en tillgång. För att en tillgång skall erkännas i redovisningen krävs dessutom att vissa så kallade erkännandekriterier är uppfyllda. Dessa kriterier har dels att göra med graden av mätbarhet och dels tillämpningen av försiktighetsprincipen. Redovisningsrådets formulering av kriterierna är en översättning av IASB:s ramverk och lyder:

*”En tillgång skall redovisas i balansräkningen när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna som är förknippade med innehavet kommer att tillföras företaget och när dess anskaffningskostnad eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.”*

Redovisningsrådet, 1995, s 24

Erkännandekriterierna är speciellt viktiga för bedömningen om immateriella tillgångar skall accepteras i redovisningen, dels eftersom det kan vara svårt att beräkna de



framtida ekonomiska fördelarna och dels eftersom anskaffningsvärdet kan vara svårt att fastställa (Smith, 2000).

Immateriella tillgångar skiljer sig från materiella tillgångar eftersom de uppkommit som en följd av anskaffning eller produktion av tjänster, vilka förväntas vara till nytta för företaget under en längre tid framöver. Utgifter för forskning och utveckling förväntas leda till bättre produkter eller processer. (Smith, 2000)

Om en tillgång består av både en materiell och en immateriell del skall tillgången klassificeras utifrån den del som är den dominerande (Falkman, 2001).

### **3.4 Redovisningens reglering i Sverige**

Svensk redovisning regleras i första hand genom svensk årsredovisningslag (ÅRL). Företag som är skyldiga att upprätta årsbokslut skall sedan den första januari år 2001 följa uppställningsformerna i ÅRL. (FAR, 2002) Lagen är en ramlag utan detaljerade bestämmelser och kompletteras därför av praxis och rekommendationer från olika normgivare som till exempel Redovisningsrådet och Bokföringsnämnden (Bengtsson, 2000).

Redovisningsrådets syfte är att främja utvecklingen av god redovisningssed genom att verka för en enhetlig redovisning, utformad med utgångspunkt i ett aktiemarknadsperspektiv och i linje med den internationella utvecklingen inom området. Redovisningsrådet utfärdar rekommendationer och sprider information om redovisningsfrågor. Rådets rekommendationer skall följa IAS och avvikelser skall endast förekomma om svensk lag lägger hinder för en redovisning enligt IAS. Dess rekommendationer riktar sig främst mot publika företag. ([www.redovisningsradet.se](http://www.redovisningsradet.se))

Bokföringsnämnden (BFN) är en statlig myndighet med uppgift att utveckla god redovisningssed. Nämnden ger bland annat ut allmänna råd och informationsmaterial kring tillämpningen av framför allt årsredovisningslagen. Till skillnad från Redovisningsrådet är BFN främst inriktad på redovisningsfrågor i icke-publika företag. ([www.bfn.se](http://www.bfn.se))

### **3.5 Reglering av immateriella tillgångar i Sverige**

Enligt årsredovisningslagen får utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten tas upp som immateriella anläggningstillgångar om de är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år (ÅRL kapitel 4, 2 §). Till skillnad från BFN har Redovisningsrådet givit ut en rekommendation (RR 15) om tillämpningen av denna lag.

*”Syftet med RR 15 är att ange hur immateriella tillgångar skall behandlas i redovisningen. Enligt rekommendationen skall en immateriell tillgång redovisas när vissa kriterier är uppfyllda. Rekommendationen anger hur redovisade värden skall beräknas och vilka upplysningar som skall lämnas”.*

FAR, 2002, s 803

För att en immateriell tillgång skall kunna redovisas i balansräkningen krävs att den motsvarar definitionen av en immateriell tillgång och att den uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång (RR 15, p 18). Enligt de så kallade erkännandekriterierna (se avsnitt 3.3) skall en immateriell tillgång redovisas i balansräkningen om det är sannolikt att de *framtida ekonomiska fördelar* som kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla företaget och att tillgångens *anskaffningsvärde* kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (RR 15, p 19).

Kritiker till RR 15 menar att kostnadsföring av såväl forsknings- som utvecklingsarbete var en lämplig metod. De framhåller främst att det var en enkel metod att använda för alla parter. När FoU redovisas på samma sätt som andra typer av kostnader såsom löner, hyror och underhåll är det enkelt för en läsare av finansiella rapporter att förstå posten, förutsatt att den finns med som enskild post och inte är dold i andra kostnadslag. (Holmquist & Johansson, 2002)

En ytterligare orsak till att kostnadsföring är lätt att tillämpa och förstå är att den inte innehåller några bedömningar om framtiden. Just bedömningar om framtida intäkter ses som ett av de stora problemen med att redovisa utvecklingsutgifter som tillgångar. Vid kostnadsföring undviks detta problem och läsaren behöver inte ta ställning till några subjektiva bedömningar. Det är också ett mycket försiktigt tillvägagångssätt som minskar risken för att det uppkommer felaktiga tillgångar i balansräkningen. (Batty, 1988)

### **3.5.1 Forskning och utveckling**

För att avgöra om en internt upparbetad immateriell tillgång uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång i balansräkningen skall arbetet med att skapa tillgången delas upp i en *forskningsfas* och en *utvecklingsfas* (RR 15, p.40).

För att särskilja forskning och utveckling behöver vi någon form av definition att arbeta efter. Statistiska centralbyrån definierar begreppen på följande vis: ([www.scb.se/press/press2003/press034uf0202.pdf](http://www.scb.se/press/press2003/press034uf0202.pdf))

- Grundforskning: *Att systematiskt och metodiskt söka efter ny kunskap och nya idéer utan någon bestämd tillämpning i sikte.*
- Tillämpad forskning: *Att systematiskt och metodiskt söka efter ny kunskap och nya idéer med en bestämd tillämpning i sikte.*
- Utvecklingsarbete: *Att systematiskt och metodiskt utnyttja forskningsresultat och vetenskaplig kunskap och nya idéer för att åstadkomma nya produkter, nya processer, nya system eller väsentliga förbättringar av redan existerande sådana.*

Ovanstående definitioner stämmer också bra överens med de definitioner som Redovisningsrådet antagit i RR 15. I rekommendationen definieras forskning som:

*"...ett planerat och systematiskt sökande som kan ge ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt."*

RR 15, p. 7

Medan utveckling definieras som:

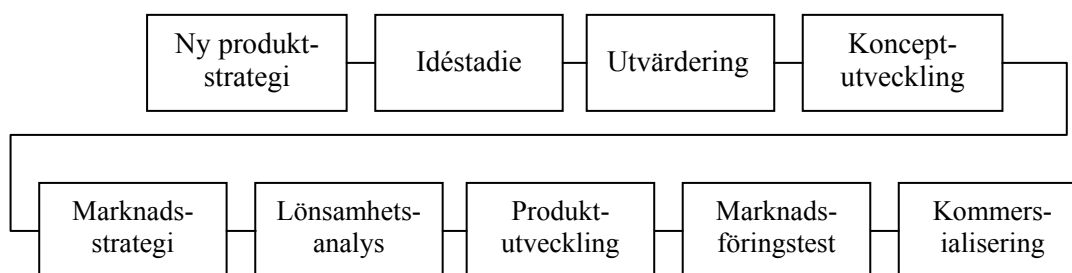
*"...att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas."*

RR 15, p. 7

Enligt Redovisningsrådet kan ett projekt som befinner sig i forskningsfasen inte bevisas ge upphov till en immateriell tillgång som ger framtida ekonomiska fördelar. Därmed skall utgifter för sådana projekt kostnadsföras då de uppkommer. (RR 15, p. 43) Utgifter för utveckling *skall* däremot tas upp som en immateriell tillgång i balansräkningen om företaget kan visa att samtliga av de nedanstående förhållandena föreligger (RR 15, p. 45):

- a) att tillgången är tekniskt möjlig att färdigställa
- b) att det är företagets avsikt att färdigställa den
- c) att företaget har förutsättningar att använda eller sälja den
- d) att den sannolikt medför ökade framtida ekonomiska fördelar för företaget
- e) att nödvändiga resurser för att fullfölja utvecklingen finns
- f) att utgifterna på ett tillförlitligt sätt kan beräknas

Ett företags möjlighet att färdigställa och dra nytta av en immateriell tillgång kan påvisas i olika skeden i utvecklingsprocessen. Enligt Kotler, et al, (1999) följer processen med att upptäcka och utveckla nya produkter huvudsakligen nedanstående nio steg. Ovanstående sex förhållanden (a-f) kan härledas till olika stadier i processen.



**Figur 3.1 Produktutvecklingsprocessen (Egen översättning)**

Källa: Kotler, et al, 1999, s 607

En *ny produktstrategi* skall redan från början vara väl definierad för att öka sannolikheten att produktutvecklingsarbetet blir framgångsrikt. Strategin skall huvudsakligen uppfylla fyra mål. För det första skall strategin ge utvecklingsgruppen ett fokus på vad som skall uppnås. För det andra skall den hjälpa till att integrera olika avdelningar och funktioner i arbetet. För det tredje skall den underlätta delegeringen

av arbetsuppgifter till enskilda medarbetare som sedan kan arbeta mer självständigt. Slutligen skall strategin ena ledningen så att arbetet blir proaktivt, snarare än reaktivt.

I *idéstadiet* söker företaget lösningar i form av specifika produktidéer. Syftet med stadiet är att generera ett stort antal idéer, vilka senare kan sällas bort successivt. För att säkerställa att företaget inte tar fram alltför många obrukbara idéer skall stadiet vara systematiskt.

I *utvärderingsstadiet* görs den första bortsällningen bland utvecklingsidéerna. Syftet med utvärdering är att identifiera tänkbara idéer och att avveckla mindre intressanta idéer så snart som möjligt. Denna utvärdering är viktig eftersom produktutvecklingskostnaderna stiger markant i kommande stadier. Företaget skall således endast gå vidare med idéer som kan komma att utvecklas till lönsamma produkter.

I *konceptutvecklingsstadiet* utvecklas attraktiva idéer till mer formaliserade produktkoncept. Ett produktkoncept är således en detaljerad version av produktidén, fastslagen i meningsfulla konsumenttermer.

En *marknadsstrategi* syftar till att beskriva hur intressanta produktkoncept skall introduceras på marknaden.

*Lönsamhetsanalyser* görs när såväl produktkoncept som marknadsstrategi har utarbetats. Först då kan förslagets attraktivitet utvärderas. Attraktiviteten, som bedöms utifrån lönsamhetsaspekter, granskas utifrån försäljning, kostnader och lönsamhetsbedömningar. Målet med denna utvärdering är att ta reda på om produkten tillfredställer företagets mål. Om företaget bedömer att så är fallet kan produkten gå vidare till utvecklingsstadiet.

I *produktutvecklingsstadiet* omsätts idéerna till fysiska produkter, vilket innebär ökade investeringar. Stadiet visar huruvida idéerna kan förvandlas till användbara produkter. Oftast utvecklas en eller flera fysiska versioner av produktkonceptet. Förhoppningen är att företaget skall ta fram prototyper som skall attrahera kunder och som snabbt kan produceras enligt budgeterade kostnader. Prototyperna testas i laboratorier eller ”ute på fältet”. Funktionella tester genomförs för att garantera att produkten är effektiv och säker att använda.

Genom *marknadsföringstest* testas produkten och marknadsföringsprogrammet under mer realistiska former. Marknadsföringstesterna ger marknadsförarna viktig erfarenhet av marknaden innan produkten introduceras på allvar. De aspekter av marknadsföringsprogrammet som testas i riktiga marknadssituationer är positioneringsstrategi, annonsering, distribution, prissättning, varumärkesfrågor och förpackning.

*Kommersialisering* kommer till stånd då ledningen fått nödvändig information för att fatta beslut om huruvida den nya produkten skall lanseras på marknaden.

Efter ovanstående presentation av RR 15:s kriterier för att särskilja forskning och utveckling samt produktutvecklingsprocessen finner vi det relevant att ställa följande forskningsfråga:

- *Hur särskiljer företagen forskning och utveckling och när väljer de att aktivera utvecklingsarbetet?*

### **3.5.2 Identifierbarhet**

För att utgifter för utvecklingsarbete skall kunna aktiveras som en immateriell tillgång skall de vara identifierbara. De skall också tydligt kunna särskiljas från eventuell goodwill. Identifiering underlättas om den immateriella tillgången är avskiljbar. Detta uppnås genom att företaget kan *hyra ut, sälja, byta ut* eller *dela ut* de särskilda inkomster eller framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången. (RR 15, p 10 & 11)

Det är dock inte nödvändigt att en immateriell tillgång är avskiljbar för att den skall vara identifierbar. Om en tillgång genererar framtida ekonomiska fördelar i kombination med andra tillgångar kan den vara identifierbar om företaget kan identifiera de framtida fördelar som är hänförliga till tillgången. (RR 15, p 12)

För att utröna hur företagen förhåller sig till ovanstående begrepp ställer vi följande forskningsfråga:

- *Hur identifierar företagen utgifter för utvecklingsprojekt som kan komma att aktiveras?*

### **3.5.3 Kontrollbegreppet**

För att redovisa en immateriell tillgång måste företaget styrka att tillgångens framtida ekonomiska fördelar kommer att tillfalla företaget. De måste med andra ord ha kontroll över tillgången.

Ett företag har kontroll över en tillgång om det kan säkerställa att framtida ekonomiska fördelar kommer företaget till del och att det samtidigt kan begränsa andras möjligheter att få del av dessa fördelar. Företagets förmåga att utöva kontroll över de framtida ekonomiska fördelarna har normalt sin grund i legala rättigheter, vilka kan göras gällande i domstol. Om sådana legala rättigheter saknas försvåras möjligheten att påvisa kontroll över tillgången. Möjligheten att göra en rättighet gällande legalt är dock inte en nödvändig förutsättning för att kontrollera tillgången, eftersom företaget kan utöva kontroll över de framtida ekonomiska fördelarna även på andra sätt. (RR 15, p 13) Som exempel nämner rekommendationen att kontroll också kan uppnås genom att företag kommer överens om en uppdelning av marknaden (då detta är tillåtet) eller genom en lagstadgad tystnadsplikt för de anställda (RR 15, p 14).

Kontrollkriteriet kan också vara uppfyllt utan att det föreligger legala rättigheter för resursen i fråga. För sådan kunskap som erhållits genom utvecklingsarbete är kriteriet uppfyllt om företaget kan hemlighålla resultatet av arbetet. Ett patentskydd är således inte något nödvändigt villkor för att betrakta resursen som en tillgång. (Smith, 2000) Efter en genomgång av kontrollbegreppet presenterar vi följande forskningsfråga:

- *Hur säkerställer företagen att de kan kontrollera internt upparbetade immateriella tillgångar?*

### **3.5.4 Framtida ekonomiska fördelar**

Framtida ekonomiska fördelar kan innefatta intäkter från försäljning av produkter eller tjänster men de kan också utgöras av kostnadsbesparingar. (RR 15, p. 17)

Osäkerheten om de framtida kassaflödena medför att vissa tillgångar vanligtvis inte erkänns i redovisningen. Även om företaget förväntar sig att utgifter som satsas på forskningsarbete mer än väl kompenseras av positiva kassaflöden, är risken ändå stor att arbetet inte leder någon vart och att de positiva effekterna uteblir. I detta fall innebär försiktighetsprincipen att det är bättre att kostnadsföra utgifterna direkt, än att aktivera dem och sedan skriva av tillgången i fråga. (Smith, 2000)

Frågan om när tillgångar erkänns i redovisningen hänger samman med tillämpningen av matchningsprincipen. Om exempelvis ett företag lägger ner utgifter på forskning och utveckling, men inte anser sig kunna erkänna tillgången i redovisningen på grund av osäkerhet om framtida kassaflöden, innebär det att företaget inte heller anser sig kunna lösa frågan om när i tiden utnyttjandet av resursen äger rum. Det accepteras då att företaget redovisar resursförbrukningen i samma period som utgiften, det vill säga som om tillgången inte hade något värde för företaget i framtiden. Om osäkerheten om de framtida kassaflödena har reducerats till en viss nivå är det emellertid tillåtet att erkänna immateriella tillgångar i redovisningen. Enligt Redovisningsrådet kan således utgifter för utveckling aktiveras om vissa villkor är uppfyllda. Utgifterna kommer då att aktiveras och sedan skrivas av över den tid som företaget förväntas dra nytta av utvecklingsarbetet. Matchningen blir då mer tillfredsställande ur principiell synvinkel eftersom resursförbrukningen, det vill säga avskrivningarna, redovisas under de perioder som motsvarande intäkter (eller kostnadsbesparingar) antas uppkomma. (Smith, 2000)

Kravet på mätbarhet avser inte anskaffningsvärdet på tillgången utan dess värde vid försäljning eller användning i företaget, det vill säga dess framtida värde. Anskaffningsvärdet för immateriella tillgångar, till exempel nedlagda utgifter i ett utvecklingsprojekt, behöver inte vara svårare att verifiera än anskaffningsvärdet för tillverkade varor eller egentillverkade anläggningar. Kriterier för erkännande av en immateriell tillgång brukar därför ha till syfte att visa att det framtida värdet med hög grad av sannolikhet överstiger anskaffningsvärdet för tillgången. Förmågan att göra en sådan bedömning har samband med dels hur tillgången har anskaffats och dels vilka möjligheter det finns att avyttra den. (Smith, 2000)

Ovanstående resonemang om framtida ekonomiska fördelar leder oss in på följande forskningsfråga:

- *Hur beräknas sannolikheten att framtida ekonomiska fördelar kommer att tillfalla företagen?*

### **3.5.5 Avskrivningar**

En anläggningstillgång skall skrivas av under dess nyttjandetid med början från den dag den tas i bruk. Avskrivningen skall svara mot den successiva förbrukningen av en tillgång. (Falkman, 2001)

Enligt årsredovisningslagen skall en immateriell tillgång skrivas av under maximalt fem år medan det i RR 15 accepteras att tillgången skrivs av under sin nyttjandeperiod. Om inte annat kan visas, gäller antagandet att en immateriell tillgångs nyttjandeperiod kan vara högst tjugo år (RR 15, p 64). I detta fall uppstår behov av en oberoende bedömning. Bedömningen får dock inte vara för försiktig eftersom detta leder till allt kortare ekonomiska livslängder vilka inte kan anses ge en rättvisande bild av verksamheten. (Falkman, 2001)

I det svenska regelverket görs ingen åtskillnad mellan hur immateriella och materiella tillgångar skrivs av, utan såväl rätlinjiga som degressiva och progressiva avskrivningar är tillåtna. Företagen ”gör det dock oftast lätt för sig” genom att fördela anskaffningsutgiften på den ekonomiska livslängden med lika stora belopp för varje år, det vill säga i form av rätlinjig avskrivning. Endast i undantagsfall används degressiv eller progressiv avskrivning, det vill säga en metod där avskrivningens belopp minskar eller ökar över tid. (Smith, 2000)

Smith (2000) diskuterar fyra sätt att se på avskrivningar; *avskrivning i förhållande till användning*, *avskrivning i förhållande till kassaflöden*, *avskrivning som minskning av nyttjandevärde* och *internräntemetoden*. Metoderna *avskrivning i förhållande till kassaflöden* och *internräntemetoden* bygger på prognoser över de intäktsöverskott som tillgången förväntas generera. Värdet av metoderna är naturligtvis helt beroende av realismen i dessa prognoser. Prognoserna kan vara relevanta i den mening att de ingick i den kalkyl som gjordes då tillgången anskaffades. Det kan dock vara omöjligt att i efterhand följa upp prognoserna beroende på att alla företagets resurser samverkar för att skapa intäkterna och att det normalt inte är möjligt att avgöra vilken del av intäkterna som skall hänföras till exempelvis en viss maskin. Det är således normalt inte möjligt att justera avskrivningstakten med hänsyn till den faktiska resultatutvecklingen. (Smith, 2000)

Enligt rekommendationen skall avskrivningstiden och avskrivningsmetoden omprövas åtminstone vid varje årsbokslut. Om tillgångens förväntade nyttjandeperiod skiljer sig väsentligt från tidigare bedömningar, skall avskrivningstiden ändras i enlighet med detta. Om förbrukningen av tillgångens ekonomiska värde skiljer sig från tidigare bedömningar skall avskrivningsmetoden ändras, så att den återspeglar förbrukningen av tillgångens ekonomiska värde. (RR 15, p 79)

Det finns i princip två typer av förhållanden som skulle kunna föranleda en förändring av avskrivningsplanen. Det ena är att det faktiska intäktsöverskottet för en viss period, i den mån det går att uppskatta, avviker från det förväntade. Det andra är att förväntningarna revideras för kommande perioder. (Smith, 2000)

Vi finner det intressant att efter ovanstående diskussion om avskrivningar precisera följande forskningsfråga:

- *Hur fastställer företagen avskrivningstid och metod för aktiverade utvecklingsprojekt samt hur omprövas dessa beslut?*

### **3.5.6 Nedskrivningar**

Om en materiell eller immateriell anläggningstillgång har sjunkit i värde skall den skrivas ned utöver den planmässiga avskrivningen. Nedskrivningen skall på samma sätt som planmässiga avskrivningar redovisas som en kostnad i resultaträkningen. Grundregeln är att nedskrivningar skall göras när en tillgång bestående har minskat i värde. Att avgöra huruvida något har minskat i värde och huruvida denna nedgång är bestående är dock svårt. Det är dessutom svårt att urskilja vilka tillgångar som har minskat i värde och att bevisa att värdeminskningen endast avser en separat tillgång. (Falkman, 2001)

Enligt Redovisningsrådets rekommendation om nedskrivningar (RR 17) skall en tillgång skrivas ner när det redovisade värdet överstiger återvinningsvärdet. Återvinningsvärde utgörs av det högsta av en tillgångs *nettoförsäljningsvärde* och *nyttjandevärde*. *Nyttjandevärde* är nuvärdet av de uppskattade framtida betalningar som företaget förväntas tillgodogöra sig genom att använda tillgången. I nyttjandevärdet ingår beräknat restvärde vid slutet av nyttjandeperioden. *Nettoförsäljningsvärdet* utgörs av det pris som beräknas kunna uppnås vid försäljning av en tillgång mellan kunniga och oberoende parter. (RR 15, p. 7)

Återvinningsvärdet ger alltså uttryck för vad företaget kan "få ut" av tillgången genom att antingen sälja eller använda den i företaget. Den underförstådda premisen är att företaget agerar rationellt och säljer tillgången om nettoförsäljningsvärdet är högre än nyttjandevärdet och i det omvända fallet behåller tillgången i företaget. (Smith, 2000)

Efter denna diskussion om nedskrivningar ställer vi följande forskningsfråga:

- *Hur prövar företagen nedskrivningsbehovet för aktiverade utvecklingsprojekt?*

### **3.6 Tidigare studier kring RR 15**

Vi har endast funnit ett fåtal akademiska studier som behandlar vårt specifika ämnesområde. Detta beror på att ämnet inte kunnat studeras empiriskt förrän våren år 2002. Studier har vid denna tidpunkt kunnat utföras på företag som valt att tillämpa RR 15 ett år innan den trädde i kraft.

Olausson och Åhlund studerade under hösten år 2001 vid Linköpings Universitet de immateriella tillgångarnas vara eller inte vara i den externa redovisningen. Undersökningen genomfördes således innan RR 15 trädde i kraft. Författarna kom fram till att marknadsaktörerna efterfrågar relevant och tillförlitlig information om hur företag investerar i immateriella tillgångar. De kom även fram till att de strikta krav som återfinns i rekommendationen förefaller stämma överens med marknadsaktörernas inställning till hur immateriella tillgångar bör redovisas. ([www.ep.liu.se/exjobb/eki/2002/iep/025/](http://www.ep.liu.se/exjobb/eki/2002/iep/025/))

Under hösten år 2002 undersökte Le och Wisenius vid Handelshögskolan i Göteborg hur svensk verkstadsindustri behandlar forskning och utveckling i den externa redovisningen. Deras slutsatser var att RR 15 leder till bättre matchning mellan



intäkter och kostnader för företag med väl utarbetade modeller. Vidare kom de fram till att RR 15:s oprecisa formuleringar bidrar till att företagen kan göra egna tolkningar, vilka kan leda till missvisande redovisning och att jämförelser mellan företag försvåras. (<http://www.handels.gu.se/fek/ekonomistyrning/Uppsatser/Ht02-Vt03/30D.htm>)

Ytterligare en uppsats kring vårt ämnesområde skrevs vid Handelshögskolan i Göteborg under hösten 2002. Det var Engelfeldt och Landby som undersökte redovisning av forskning och utveckling ur ett användarperspektiv. I uppsatsen bedömer de problematiken med olika redovisningsmetoder. De anser att de identifierat nya argument för och mot olika redovisningsmetoder som inte framförts i tidigare forskning. Deras slutsats var att redovisningsmetoden *delvis aktivering* är den metod som bäst täcker investerares, kreditgivares och allmänhetens informationsbehov av företagens FoU-verksamhet. Metoden *delvis aktivering* är den som föreskrivs i RR 15.

(<http://www.handels.gu.se/fek/ekonomistyrning/Uppsatser/Ht02-Vt03/14D.htm>)

### **3.6 Sammanfattning av referensram**

I referensramen har vi diskuterat syftet med redovisningen och redogjort för att det påverkas av olika redovisningstraditioner. Den anglosaxiska redovisningen riktar sig främst till aktiemarknaden medan den kontinentala vänder sig till långivare, skattemyndighet och investerare. Enligt IASB:s ramverk är syftet med redovisningen att tillhandahålla information om ett företags finansiella ställning och resultat samt om förändringar i den ekonomiska ställningen. Informationen skall vara användbar för olika användare som underlag för deras beslut i ekonomiska frågor.

Vi har presenterat två mätprinciper; dels *försiktighetsprincipen* som handlar om att undvika en alltför optimistisk syn på den verksamhet som bedrivs och dels *matchningsprincipen* som kräver att en klar koppling kan identifieras mellan intäkter och kostnader. Närmandet mot den anglosaxiska traditionen har påverkat förhållandet mellan dessa två mätprinciper. Matchningsprincipen har fått ökad betydelse, medan betydelsen av försiktighetsprincipen har minskat.

Redovisningens *kvalitativa egenskaper* har diskuterats. Den primära egenskapen *relevans* innebär att redovisningen skall vara användbar i beslutsfattande. Dessutom skall redovisningen uppfylla egenskaperna *tillförlitlighet och jämförbarhet*.

Ett resonemang har förts kring tillgångsbegreppet. För att en tillgång skall erkännas i redovisningen krävs att den skall vara till nytta för företaget i framtiden, företaget skall äga eller kontrollera tillgången och den skall ha uppkommit som en följd av en transaktion eller händelse. Utöver detta måste vissa så kallade erkännandekriterier vara uppfyllda.

Svensk redovisning regleras i första hand genom årsredovisningslagen. Lagen kompletteras av Redovisningsrådet, vars syfte är att främja utvecklingen av god redovisningssed genom att verka för en enhetlig redovisning. Syftet med Redovisningsrådets rekommendation, RR 15, är att ange hur immateriella tillgångar skall behandlas i redovisningen. Ur rekommendationen har vi tagit ut och beskrivit

centrala delar. Dessa är FoU, identifiering, kontrollbegreppet, framtida ekonomiska fördelar, avskrivningar och nedskrivningar.

### **3.7 Precisering av forskningsfrågor**

I det inledande kapitlet formulerade vi följande övergripande frågeställning:

- *Hur tillämpar tillverkande företag RR 15:s principer om redovisning av FoU och vilka är de mest väsentliga skillnaderna i denna tillämpning mellan de studerade företagen?*

Efter att i referensramen ha gått igenom viktiga delar av RR 15 har den övergripande frågeställningen fokuserats genom att följande sex forskningsfrågor har formulerats:

- Hur särskiljer företagen forskning och utveckling och när väljer de att aktivera utvecklingsarbetet?
- Hur identifierar företagen utgifter för utvecklingsprojekt som kan komma att aktiveras?
- Hur säkerställer företagen att de kan kontrollera internt upparbetade immateriella tillgångar?
- Hur beräknas sannolikheten att framtida ekonomiska fördelar kommer att tillfalla företagen?
- Hur fastställer företagen avskrivningstid och metod för aktiverade utvecklingsprojekt samt hur omprövas dessa beslut?
- Hur prövar företagen nedskrivningsbehovet för aktiverade utvecklingsprojekt?

---

## 4. Empiri och analys

---

I detta kapitel redovisas en sammanställning av vårt intervjuresultat. Vi redovisar en forskningsfråga i taget och avslutar varje fråga med en analys där empirin knyts till referensramen. Företagen som ingått i studien är FlexLink, Volvo Lastvagnar, Mölnlycke Health Care, Sandvik, Haldex och Verkstadsföretaget<sup>1</sup>. En kort presentation av dessa samt av våra respondenter återfinns i bilaga 1.

---

### 4.1 Hur särskiljer företagen forskning och utveckling och när väljer de att aktivera utvecklingsarbetet?

Peter Blomquist på FlexLink anser att företaget bedriver ytterst lite verksamhet som enligt rekommendationen skall klassificeras som forskning. Företagets utvecklingsarbete utgörs nästan uteslutande av produktutveckling, vilket aktiveras så snart framtida ekonomiska fördelar kan påvisas. Blomquist redogör inte för någon bestämd tidpunkt för när aktivering sker, men anger att det sker i ett tidigt skede då företaget aktiverar nästan samtliga utvecklingsutgifter. Vidare anser han att kraven för aktivering är höga, liksom kraven för att klassificera arbetet som forskning. Blomquist ställer sig därför frågande till om det som inte skall aktiveras kan klassificeras som forskning. Han nämner som exempel *vidareutveckling av redan utvecklade produkter* och menar att den typen av arbete inte alltid uppfyller kraven för aktivering. Hans åsikt är dock att det inte bör kallas forskning.

Jonny Aronsson på Volvo Lastvagnar redogör för att företaget bedriver forskning men att det arbetet endast utgör en liten del av verksamheten. Forskningsarbetet ligger därför inte med i det som inom företaget kallas *Global Development Process* (se bilaga 3). Vidare består företagets utvecklingsarbete huvudsakligen av produktutveckling. Beslutet att aktivera utvecklingsarbete fattas relativt sent. Först när beslut fattas om att ta en produkt i produktion, i den så kallade *industrialisation gate* (se bilaga 3), aktiverar företaget utgifterna i balansräkningen.

Gunilla Andersson på Mölnlycke Health Care beskriver hur forsknings- och utvecklingsavdelningen följer en process som inom bolaget benämns *Develop Customer Solutions* (se bilaga 4). Processen styrs av sex stycken så kallade *Tollgates*, där beslut om projektens fortlevnad fattas. Till detta har de också kopplat en instruktion som kallas *Capitalisation of development projects as intangible assets*. Instruktionen bygger på RR 15 och anger kriterier för när ett projekt skall klassificeras som forskning respektive utveckling. Beslut om aktivering fattas i Tollgate tre, där det fastställs om arbetet uppfyller kriterierna för aktivering. Utgifter för utvecklingsarbete aktiveras mellan Tollgate tre och fem. Arbete före Tollgate tre klassificeras således som forskning.

Hans Eriksson på Sandvik redogör för att företagets utvecklingsarbete huvudsakligen utgörs av produktutveckling. Dotterbolagen skall följa uppställda riktlinjer, där det är uttryckt hur forsknings- och utvecklingsarbeten skall särskiljas. Dessa riktlinjer

---

<sup>1</sup> Verkstadsföretaget är ett fiktivt namn då anonymitet önskades. Respondenten kallar vi N.N.

baseras på RR 15:s definitioner av forskning respektive utveckling. Enligt Eriksson finns ingen speciell tidpunkt för när aktivering sker, utan det bedöms utifrån varje enskilt projekt.

Lennart Hammargren på Haldex anser inte att företaget bedriver något betydande arbete som enligt RR 15 kan klassificeras som forskning. Även Haldex har en projektstyrningsmodell som består av fem stycken faser och sex stycken Tollgates (se bilaga 5). Utvecklingsarbete aktiveras vid Tollgate ett som också avslutar förstudiefasen. Vid denna tidpunkt blir arbetet mer formaliserat och ett koncept preciseras, vilket genom lönsamhetskalkyler bedöms som kommersiellt hållbart.

N.N. på Verkstadsföretaget förklarar att företaget inte bedriver någon forskning överhuvudtaget. Han motiverar detta med att verksamheten endast använder befintlig teknik vid utveckling av egna produkter. Bolaget utvecklar alltså ingen ny teknik eller nya material, utan använder teknologi som andra företag redan tagit fram. Verkstadsföretaget har ingen fast tidpunkt för när aktivering skall ske, utan beslut tas från fall till fall tillsammans med representanter från dotterbolagen.

### ***Analys***

Fem av de sex företagens verksamheter karakteriseras av relativt lite eller ingen forskning alls. Vi har också konstaterat att deras utvecklingsarbete huvudsakligen består av produktutveckling. Inom de företag vi studerat ses det inte som problematiskt att avgöra om projekten skall definieras som forsknings- eller utvecklingsarbete. Däremot kan det vara svårare att avgöra när arbetet uppfyller kriterierna för att aktiveras som en tillgång i balansräkningen. För att lösa detta har flertalet av företagen, precis som rekommendationen förespråkar, delat upp sitt utvecklingsarbete i olika faser. De företag som delar upp arbetet i faser tycks mer eller mindre följa den modell vi presenterade i avsnitt 3.5. Projekten består initialt av en förstudiefas som inte uppfyller kriterierna för aktivering. Utgifter hänförliga till denna fas kostnadsförs då de uppkommer, eftersom de enligt RR 15 skall klassificeras som forskning.

Efter det initiala skedet blir projekten mer formaliserade. Då görs bland annat bedömningar om projekten kommer att leda till ekonomisk nytta. Om ekonomisk nytta kan fastställas klassificeras arbetet som utvecklingsprojekt. Vi har dock sett att tidpunkten för när projekten anses kunna aktiveras skiljer sig åt mellan företagen. I vissa fall inträder den relativt tidigt, i andra fall något senare. Här ligger en konflikt mellan matchnings- och försiktighetsprincipen då de företag som väljer att aktivera tidigt uppnår en bättre matchning mellan intäkter och kostnader, medan de som aktiverar sent är mer försiktiga. Hälften av företagen aktiverar utgifter när förstudiefasen avslutats och projekten blir mer formaliserade. Däremot aktiverar ett av företagen utgifterna först när utvecklingsarbetet når produktionsfasen och är därmed starkt präglad av försiktighetsprincipen.

## **4.2 Hur identifierar företagen utgifter för utvecklingsprojekt som kan komma att aktiveras?**

Enligt Blomquist på FlexLink innehåller företagets finansmanual ett avsnitt om redovisning av forskning och utveckling. Avsnittet är i princip en ordagrann översättning av tillämpliga delar i RR 15 och beskriver vilka utgifter som skall aktiveras och vilka som skall kostnadsföras. För att identifiera och särskilja utgifter för utvecklingsarbete har FlexLinks koncerncontroller sammanställt en instruktion för internredovisningen som bland annat anger vilka projektnummer som skall användas till olika slags utvecklingsprojekt. Projekt som aktiveras dokumenteras också i ett anläggningsregister.

För att identifiera utgifter hänförliga till utvecklingsarbete följer Volvo Lastvagnar etablerade rutiner som bygger på projektuppföljning. De har en fastslagen timkostnadsfaktor som till största delen beror på medarbetarnas kvalifikationer. Allt nedlagt arbete sammanställs i de olika projektens tidrapporter. De har ingen uttalad gräns för hur stora projekten måste vara för att bli aktiverade. Många mindre förbättringar, ibland upp till 100 stycken per modell och år, kostnadsförs dock direkt eftersom de anses svåra att tillförlitligt beräkna och följa upp.

Inom Mölnlycke Health Care identifieras utgifterna med hjälp av Tollgate-modellen (se bilaga 4). Enligt Andersson anser koncernekonomichefen att det kan bli mycket byråkrati i arbetet med att hålla ordning på samtliga transaktioner kring forsknings- och utvecklingsprojekt. För att undvika detta har en gräns på en miljon kronor angivits, vilken måste överstigas för att arbetet skall komma att aktiveras. Genom denna metodik säkerställs att åtminstone större utgifter som skall tillhöra ett utvecklingsprojekt på ett tillförlitligt sätt kan identifieras.

För att säkerställa identifieringen samlar Sandvik upp alla utgifter på specifika kostnadsställen. Utifrån kriterierna i RR 15 avgörs vad som skall aktiveras respektive kostnadsföras. Den analysen görs dock i de enskilda dotterbolagen. Koncernen har satt en nedre gräns på projekt som kan komma att aktiveras. Syftet med detta är att de inte skall behöva gå igenom alla kriterier för samtliga utvecklingsutgifter. Respondenterna vill dock inte uttala sig om beloppet för denna gräns.

I Haldex fall omfattas inte mindre projekt av aktivering, utan endast de som betraktas som något större. Var gränsen ligger vill Hammargren dock inte kommentera. För att säkerställa identifieringen av utvecklingsutgifter förlitar sig företaget på projektredovisning. Vid svårigheter att hänföra utgifter till specifika projekt väljer bolaget att inte aktivera dem.

N.N. på Verkstadsföretaget anser inte att de har några större problem att identifiera utgifter som skall hänföras till utvecklingsprojekt. De relativt få utgifter för utvecklingsarbete fångas upp av bolagets projektredovisning. Koncernen har ingen manual för vad som skall kostnadsföras eller aktiveras men dotterbolagen har fått informella instruktioner för hur identifiering och särskiljning av utgifter skall gå till. N.N. redogör dock för att det ibland kan uppstå oklarheter om hur vissa utgifter av indirekt karaktär skall klassificeras. För att hantera dessa utgifter har företaget ett konservativt förhållningssätt och väljer att kostnadsföra dem direkt.

## **Analys**

För att kunna aktiveras skall utgifter enligt RR 15 vara identifierbara. Samtliga företag anger att alla utgifter inte med säkerhet kan identifieras. För att det inte skall bli orimligt mycket arbete med identifiering av utgifter undersöker företagen endast om utgifter hänförliga till större projekt kan bli föremål för aktivering. Fyra av företagen har satt en lägsta gräns för projektens storlek, medan de andra gör bedömningar från fall till fall. I denna bedömning tycks relevanskriteriet vara av stor betydelse.

Arbetet med att identifiera utgifter är emellertid inget nytt för företagen. För att hålla ordning på de olika projektens lönsamhet är projektstyrning en sedan tidigare etablerad rutin. Genom inarbetade rutiner och/eller manualer har de kontroll över vad som skall aktiveras respektive kostnadsföras. Vid tveksamheter väljer de att inte aktivera utgifter, vilket ligger i linje med vad försiktighetsprincipen förespråkar.

### **4.3 Hur säkerställer företagen att de kan kontrollera internt upparbetade immateriella tillgångar?**

I FlexLinks fall utgörs i stort sett alla utvecklingsprojekt av arbete i egen regi. Blomquist anser då att företaget har kontroll över tillgångarna. I de fall företaget samarbetar med externa parter, exempelvis universitet, ser han det främst som en fråga om vem som äger rättigheten till produktutvecklingen och dess eventuella avkastning. Blomquist redogör för att FlexLink inte alltid är den ledande parten i sådana samarbetsprojekt och att det då kan vara tveksamt om vem det är som äger rättigheterna. I sådana situationer görs bedömningar från fall till fall.

Eftersom Volvo Lastvagnars samtliga projekt tas fram inom koncernen anser Aronsson att bolaget kontrollerar tillgångarna. Vidare redogör han för att om utvecklingsprojekt skulle genomföras tillsammans med en extern part skulle det regleras genom avtal. För att förhindra efterbildningar skyddas utvecklingsarbetet av patent.

I Mölnlycke Health Cares fall tar redovisningsansvariga, tillsammans med controllers som är involverade i projekten, ställning till frågan om kontroll på kvartalsmöten. Tillsammans går de igenom och säkerställer att projekten fortlöper enligt fastställd plan. Andersson redogör också för att de är mycket noggranna med att reglera alla samarbetsprojekt genom avtal innan samarbete inleds. Även i Mölnlycke Health Cares fall skyddas produkterna av patent.

För att kontrollera de immateriella tillgångarna redogör Eriksson och Nilsson för att Sandviks samtliga projekt skyddas genom avtal och patent. De nämner också att Sandvik är ett av de bolag i Sverige som gör flest patentansökningar.

I Haldex fall skyddas utvecklingsprojekt genom patent. De har rutiner för hur och när projekten skall skyddas. Då företaget ingår i samriskprojekt med något annat företag är alla detaljer noga avtalsreglerade innan projektet påbörjas.

Verkstadsföretagets utvecklingsarbete sker huvudsakligen i egen regi. Företaget samarbetar dock även med externa parter. I dessa fall skrivs alltid avtal om rättigheter innan projekten formaliseras. Eftersom Verkstadsföretaget ofta är leverantörer till stora multinationella företag påpekar N.N. betydelsen av att ha avtalen klara i tid, då företaget annars riskerar att gå miste om den eventuella avkastningen.

### **Analys**

Samtliga företag redogör för att de på ett eller annat sätt kontrollerar framtida ekonomiska fördelar som antas uppkomma genom olika utvecklingsprojekt. Metoderna för att uppnå denna kontroll stämmer också överens med de som nämns i RR 15. Främst kontrolleras tillgångarna av legala rättigheter.

I de fall det handlar om utvecklingsprojekt i egen regi kontrolleras utvecklingsarbetet och dess eventuella avkastning huvudsakligen genom patent. Målet med detta är att skydda arbetet mot efterbildningar. Då företagen genomför utvecklingsarbete i samarbete med externa parter är den viktigaste åtgärden reglering av ägandefrågor och ansvarsfördelning. Detta åstadkoms genom avtalsbildning. Ingen av våra respondenter nämner hemlighållande av utvecklingsarbete som en metod att behålla kontrollen över ett utvecklingsprojekt.

Frågan om kontroll är naturligtvis ingen nyhet för företagen eftersom det även innan RR 15:s införande låg i deras intresse att utöva kontroll över sina tillgångar och dess avkastning. Det tycks dock som om rekommendationens kriterier för kontroll utan svårigheter kan uppfyllas av företagen.

## **4.4 Hur beräknas sannolikheten att framtida ekonomiska fördelar kommer att tillfalla företagen?**

Inom FlexLink finns ett organ som kallas *Product Development Board*. Organet som ansvarar för produktutveckling inom koncernen granskar varje enskilt projekt och bedömer huruvida det är sannolikt att det kommer att ge ekonomiska fördelar. Enligt Blomquist är det som regel tydligt om projekten kommer att leda till nya eller förbättrade produkter. Detta stöds oftast av specifika behov hos företagets kunder.

Inom Volvo Lastvagnar aktiveras utgifterna först när projekten når produktionsfasen (se bilaga 3). Enligt Aronsson har denna tidpunkt för aktivering valts eftersom utvecklingsprocessen präglas av stor osäkerhet fram till detta stadium. När aktivering väl sker anser han att är säkert att de ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla bolaget. Även han påpekar att det stöds av kundernas intresse och orderingång.

Mölnlycke Health Care beräknar ekonomiska fördelar vid Tollgate tre (se bilaga 4). Andersson ser inte detta kriterium som något nytt eftersom de även tidigare gjorde denna bedömning enligt Tollgate-modellen. Modellen infördes just för att företaget skulle kunna säkerställa att FoU-projekten verkligen leder fram till nya eller förbättrade produkter. I Tollgate-modellen anges också hur de ekonomiska fördelarna skall beräknas. Dessa beräkningar bygger som regel på framtida kassaflöden och om inte ökad nytta kan påvisas avbryts projektet.

Inom Sandvik måste alla projektgrupper ansöka om anslag. De måste påvisa nyttan med hjälp av investeringskalkyler där framtida betalningskonsekvenser framkommer. Vid bedömningen av ansökan utvärderas kalkylerna och om de inte påvisar ekonomiska fördelar beviljas inga anslag till projektet. Det åligger respektive affärsområde att beräkna ekonomiska fördelar i monetära termer.

Haldex tar fram kalkyler där de bedömer totalmarknaden för en viss produktidé och hur den kan komma att utvecklas. Sedan identifieras tänkbara kunder som kan efterfråga produkten, marknadspriser och andra faktorer. Samtliga faktorer mynnar ut i en kalkyl där den ekonomiska nyttan beräknas i monetära termer.

I Verkstadsföretagets fall beräknas de ekonomiska fördelarna enligt samma förutsättningar som en vanlig produktkalkyl. Bolaget fokuserar på marknadens förutsättningar och analyserar utvecklingen för befintliga produkter.

### *Analys*

Framtida ekonomiska fördelar av utvecklingsarbetet anses uppkomma vid framtida försäljning av nya eller utvecklade produkter. Samtliga företag gör en bedömning av huruvida utvecklingsprojekten kommer att leda till ekonomiska fördelar för företaget. När det är fastställt beräknas de framtida fördelarna som regel med hjälp av kassaflödesanalyser, vilka grundas på marknadens framtida förutsättningar.

Eftersom beräkningar av framtida kassaflöden innehåller flera variabler, vilka är osäkra och kräver tolkning, är det högst troligt att det resultat företagen kommer fram till är osäkert. Då det rör sig om subjektiva bedömningar om vad som är sannolikt kommer kalkyler att skilja sig åt beroende på vem som gör dem. Här finns alltså stora möjligheter för företagen att göra egna bedömningar. Av denna anledning bör tillförlitligheten i dessa bedömningar ifrågasättas.

## **4.5 Hur fastställer företagen avskrivningstid och metod för aktiverade utvecklingsprojekt samt hur omprövas dessa beslut?**

FlexLink har en avskrivningstid för aktiverade utvecklingsprojekt på fem år. Blomquist redogör för att de gjort en uppskattning av vad som borde vara en rimlig ekonomisk livslängd, eftersom den faktiska är svår att bestämma. Avskrivningarna baseras på tillgångarnas ursprungliga anskaffningsvärden och skrivs av linjärt över dess bedömda nyttjandeperiod. Bolaget har inte omprövat avskrivningarna ännu.

Volvo Lastvagnar använder samma avskrivningstid som projekten ursprungligen är kalkylerade efter. Kalkylen bygger på bedömningar av den ekonomiska livslängden. Avskrivningarna fördelas linjärt över avskrivningstiden. Aronsson vill dock inte redogöra för hur lång avskrivningstid som används för aktiverade utvecklingsprojekt. Detta framgår inte heller av årsredovisningen. Aronsson menar vidare att de ännu inte ställts inför situationen att ompröva avskrivningarna.

Mölnlycke Health Care fastställer avskrivningstiden vid Tollgate tre. Avskrivningstiden baseras på en bedömning av hur lång tid bolaget har nytta av den



aktiverade tillgången. Enligt Andersson ligger avskrivningstiden som regel på tre till fem år. Vidare anser hon att det krävs stora undantag för att tiden skall bli längre än fem år och att den sällan blir kortare än tre år. Företaget tillämpar linjär avskrivningsmetod och omprövning av avskrivningarna sker årligen i samband med årsbokslut.

Sandvik särskiljer utvecklingsarbete som har med informationsteknik och mjukvaror att göra från övriga produktutvecklingsprojekt. Enligt Eriksson och Nilsson är det upp till det dotterbolag som genomför utvecklingsarbetet att välja avskrivningstid. De har dock påpekat att den skall grundas på ekonomisk livslängd och att den inte får överstiga tre år för informationsteknik och mjukvaror, medan övriga produktutvecklingsprojekt skall skrivas av på maximalt sju år. Dotterbolagen får således själva bestämma avskrivningstiden så länge de inte överstiger dessa gränser. Om de önskar längre avskrivningstid måste de rikta en förfrågan till moderbolaget. Det åligger även dotterbolagen att ompröva avskrivningarna.

Inom Haldex skrivs aktiverade utvecklingsarbeten av linjärt över en femårsperiod. Hammargren menar att företagets produkter håller minst fem år och ser därmed ingen risk i att företaget valt en för lång avskrivningstid. Han påpekar också att samtliga aktiverade tillgångar omprövas om förändringar i den uppskattade nyttjandetiden förändras dramatiskt. I de fallen görs en ny bedömning av avskrivningstiden som baseras på reviderade projektkalkyler.

Verkstadsföretaget tittar på den tid de tror att produkterna kan vara konkurrenskraftiga på marknaden, vilket i deras fall bedöms vara tre eller fem år. Som regel använder de sig dock av tre år. De motiverar denna korta avskrivningstid med att konkurrenterna börjar agera när bolaget presenterar nya produkter och att de snabbt kan komma med liknande lösningar. Företaget tillämpar linjär avskrivningsmetod. Inom Verkstadsföretaget görs omprövningar av såväl avskrivningstid som metod i samband med årsbokslut.

### **Analys**

I referensramen har vi redogjort för olika sätt att se på avskrivningar. Det som är aktuellt för företagen i denna undersökning är *avskrivning i förhållande till kassaflöden*, vilket bygger på prognoser över de intäktsöverskott som tillgången förväntas generera. För att fastställa avskrivningstiden gör samtliga företag en bedömning av den ekonomiska livslängden för de aktiverade utvecklingsprojekten. Företagen gör en prognos över hur lång tid de kan använda tillgången eller hur länge den aktuella produkten är konkurrenskraftig på marknaden. Fem av de sex företagen har en avskrivningstid för aktiverade projekt på mellan tre och fem år. Endast ett av företagen uppger att avskrivningstiden normal kan uppgå till sju år. Två respondenter uppger att avskrivningstiden i vissa fall kan komma att bli längre men att det i dessa fall krävs starka skäl.

Vad gäller avskrivningsmetod använder samtliga företag rätlinjiga avskrivningar. Detta beror sannolikt på att de inte med säkerhet kan förutse den faktiska resultatutvecklingen som utvecklingsprojekten kommer att generera. Med andra ord är degressiva och progressiva avskrivningsmetoder inte aktuella för aktiverat utvecklingsarbete.

Enligt rekommendationen skall avskrivningstiden och avskrivningsmetoden omprövas åtminstone vid varje årsbokslut. Två av de studerade företagen anger att de omprövar avskrivningstid- och metod kontinuerligt, främst i samband med årsbokslut. De andra anger att de endast prövar avskrivningarna då misstanke om att behov föreligger. Att så stor del endast omprövar vid särskild misstanke beror troligen främst på att det är svårt att i efterhand följa upp de tidigare prognoserna. I dessa fall kan företagen inte styrka att avskrivningstiden bör justeras.

#### **4.6 Hur prövar företagen nedskrivningsbehovet för aktiverade utvecklingsprojekt?**

Enligt Blomquist bedömer FlexLink kontinuerligt om det finns indikationer på att de immateriella anläggningstillgångarna har minskat i värde. En ordentlig genomgång av dessa tillgångar gjordes under räkenskapsåret 2002. Några indikationer om nedskrivningsbehov på de aktiverade utvecklingsprojekten förelåg dock inte. Blomquist menar att nedskrivningsbehovet fortlöpande kommer att prövas i de avseenden det finns risk att ett behov föreligger.

Eftersom Volvo Lastvagnars aktiveringar hittills har varit stora projekt för lastbilar som började tillverkas för ett år sedan, menar Aronsson att det inte har funnits något nedskrivningsbehov ännu. Enligt AB Volvos årsredovisning kontrolleras nedskrivningsbehovet vid bokslut, om det föreligger någon indikation på att immateriella anläggningstillgångar har minskat i värde. Om så är fallet sker en beräkning av tillgångens återvinningsvärde.

Andersson på Mölnlycke Health Care redogör för att nedskrivning av ett utvecklingsprojekt kommer till stånd om företaget fattar beslut om att lägga ner ett projekt. Det blir också aktuellt då utvecklingsprojekt inte leder till de ekonomiska fördelar som bolaget från början räknat med. Bedömningen om projekt skall läggas ned görs i kvartalsmöten.

Eriksson och Nilsson på Sandvik hänvisar till ordinarie nedskrivningsregler i RR 17. Nedskrivningsbehovet prövas om det finns indikationer på att värdet på de aktiverade utvecklingsprojekten har gått ner.

Inom Haldex tas det ställning till nedskrivningsbehovet om något extraordinärt inträffar. Om projektet inte blir av eller inte når de uppsatta lönsamhetsmålen får det skrivas ned. Enligt Hammargren omprövas projekten i samband med de olika gate-besluten.

Verkstadsföretaget prövar nedskrivningsbehovet i samband med årsbokslut. N.N. redogör för att de kontrollerar projekt vid misstanke om att det redovisade värdet överstiger återvinningsvärdet. Tillsammans med revisorerna förs en diskussion om vad som kan bli föremål för nedskrivning.

#### ***Analys***

Eftersom minst fem av de sex företagen valt en avskrivningstid för aktiverade utvecklingsprojekt som understiger tjugo år, är de inte skyldiga att årligen pröva

nedskrivningsbehovet. I vår undersökning har vi dock sett att fyra av de studerade bolagen väljer att årligen pröva nedskrivningsbehovet. Samtliga bolag redogör dock för att de prövar nedskrivningsbehovet vid misstanke om att aktiverade utvecklingsprojekt har minskat i värde. Att avgöra om en tillgång har minskat i värde och huruvida denna nedgång är bestående är dock svårt. Ett annat problem är att urskilja vilka tillgångar som har minskat i värde och att bevisa att värdeminskningen endast avser en separat tillgång.

## 5. Slutsatser och egna reflektioner

---

*Under denna rubrik presenterar vi de slutsatser vi kommit fram till i vår undersökning. Avslutningsvis presenteras våra egna reflektioner och förslag till fortsatt forskning.*

---

### 5.1 Slutsatser

I inledningskapitlet presenterade vi följande övergripande frågeställning:

- *Hur tillämpar företag RR 15:s principer om redovisning av FoU och vilka är de mest väsentliga skillnaderna i denna tillämpning?*

I vårt empiri- och analyskapitel har vi utgått från sex stycken forskningsfrågor vars syfte har varit att besvara den övergripande frågeställningen. Vi har funnit en hel del likheter men också en del väsentliga skillnader i hur RR 15 tillämpas av de sex företagen.

Bolagen vi studerat har lämnat tidigare praxis och tillämpar idag RR 15:s regler om hur forskning och utveckling skall hanteras i redovisningen. Gemensamt för de sex företagen är att de inte har några svårigheter att särskilja forskningsarbete från utvecklingsarbete. Detta beror på att deras utvecklingsverksamhet huvudsakligen utgörs av arbete med att ta fram nya eller förbättrade produkter. Flertalet av företagen kan visa att deras verksamhet överhuvudtaget inte består av forskning.

Inom koncernerna är det moderbolagen som sätter upp riktlinjerna för hur de olika kriterierna skall hanteras i respektive dotterbolag. De lämnar dock en stor del av bedömningarna till de enheter som står för utvecklingsarbetet. En majoritet av bolagen har detaljerade system och manualer för hur rekommendationen skall tillämpas, medan de övriga gör mer informella bedömningar.

För att RR 15:s regler inte skall bli allt för betungande gör samtliga företag en bedömning av vilka utgifter som är väsentliga. Hälften av företagen har fasta gränser för hur stora projekten skall vara för att aktivering skall bli aktuell, medan den andra hälften gör denna bedömning från fall till fall. Samtliga bolag anser att de har kontroll över sina utvecklingsprojekt genom legala rättigheter.

Eftersom utvecklingsprojektens lönsamhet endast kan bedömas genom prognoser om framtida kassaflöden råder en viss osäkerhet om dess värde och framtida förbrukning. Samtliga företag tillämpar därför linjära avskrivningar eftersom de inte med säkerhet kan förutse resursens faktiska förbrukning. Nedskrivningsbehovet är det dock svårt att dra slutsatser om eftersom utvecklingsarbete endast aktiverats sedan en kort tid tillbaka.

Den viktigaste skillnaden vi sett är *när* bolagen anser att utvecklingsarbetet uppfyller samtliga kriterier för aktivering. Åtminstone en majoritet av företagen anser sig kunna aktivera så snart projekten passerat förstudiefasen, då de blir mer formaliserade. De

anser att detta ger en bättre matchning mellan intäkter och kostnader. Ett av bolagen aktiverar först när projekten når produktionsstadiet, främst på grund av den osäkerhet som präglar arbetet fram till denna fas. Vi kan således se en markant skillnad i företagens förhållningssätt till de två mätprinciperna.

## **5.2 Egna reflektioner**

I vår undersökning har vi sett att de företag vi studerat försöker följa RR 15 och dess kriterier för hur forsknings- och utvecklingsarbete skall behandlas i den externa redovisningen. Den bästa matchningen mellan intäkter och kostnader skulle uppnås om företagen kunde tillämpa rekommendationen fullt ut för samtliga transaktioner. Verkligheten är dock en annan. Kriterierna är högt ställda och det är många gånger osäkert huruvida vissa utgifter borde aktiveras respektive kostnadsföras. Vi anser därför att det inte är rimligt att företagen granskar alla enskilda transaktioner. I de fall det finns inslag av osäkerhet tycks de ta det säkra före det osäkra genom att kostnadsföra utgifterna, vilket ligger i linje med vad försiktighetsprincipen förespråkar. Vi måste därför vara medvetna om att en perfekt rättvisande bild aldrig kan uppnås. Rekommendationen medför dock, enligt vår mening, en klar förbättring i detta avseende jämfört med tidigare.

Vi har även reflekterat över hur attityden till RR 15 varierar. Somliga respondenter anser att rekommendationen är övervägande positiv, medan andra är mer negativa till dess införande. Denna skillnad tror vi till viss del beror på den verksamhet som företagen bedriver, men främst på hur deras struktur för planering och uppföljning av utvecklingsarbetet ser ut. Företag som inte har etablerade rutiner för sina utvecklingsprojekt ser inte fördelarna med rekommendationen då den leder till merarbete samt att dess nytta med den utökade redovisningen inte överstiger kostnaden för framställningen. Företag med väl inarbetade rutiner tycks inte anse att rekommendationen medför något betydande merarbete och pekar istället på nyttan med en bättre matchning. Denna reflektion stämmer också väl överens med den slutsats som Le och Wisenius kom fram till i sin undersökning hösten år 2002.

## **5.3 Förslag till fortsatt forskning**

Då ämnet är relativt nytt skulle det vara intressant att göra en liknande undersökning om ett par år, då praxis är mer vedertagen, för att jämföra med vårt resultat. Ett intressant uppsatsämne skulle även vara att göra en studie av endast två företag för att få en djupare förståelse. Det skulle då vara av intresse att analysera hur tillämpningen av RR 15 ser ut längre ner i organisationen, till exempel hur olika dotterbolag tar ställning till de uppställda kriterierna. Det skulle också vara intressant att undersöka företag vars utvecklingsarbeten består av annat än produktutveckling, exempelvis utveckling av tjänster eller kostnadsbesparande resurser för internt bruk.

# Källförteckning

## Litteratur

- Andersen, H., 1990, *Vetenskapsteori och metodlära, En introduktion*, Studentlitteratur, Lund
- Artsberg, K., 1992, *Normbildning och redovisningsförändring*, Lund University Press, Lund
- Batty, J., 1988, *Accounting for Research and Development, 2: a uppl.* Gower Publishing Company Limited, Aldershot
- Bengtsson, B., 2000, *Redovisningens dimensioner – logik och konsekvens*, Liber Ekonomi, Malmö
- Christensen, L., Andersson, N., Carlsson, C. & Haglund, L., 2001, *Marknadsundersökning – en handbok, 2: a uppl.*, Studentlitteratur, Lund
- Ejvegård, R., 1996, *Vetenskaplig metod, 2: a uppl.*, Studentlitteratur, Lund
- Falkman, P., 2001, *Redovisningens reglering*, Studentlitteratur, Lund
- FAR, 2002, *FARs Samlingsvolym 2002*, Far Förlag, Stockholm
- Hendriksen, E., van Breda, M., 1992, *Accounting theory*, Irwin Inc., Boston
- Holme, I. M., Solvang, B. K., 1991, *Forskningsmetodik, om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Studentlitteratur, Lund
- Kam, V., 1990, *Accounting theory*, Wiley, New York
- Patel, R., Davidsson, B., 1994, *Forskningsmetodikens grunder, Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, Studentlitteratur, Lund
- Kotler, P., Armstrong, A., Saunders, J., Wong, V., 1999, *Principles of Marketing, 2:uppl.*, Prentice Hall Inc., New Jersey
- Redovisningsrådet, 1995, *Föreställningsram för utformandet av finansiella rapporter*, Stockholm
- Rundfelt, R., 1998, *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar*, Stockholms Fondbörs AB, Stockholm
- Smith, D., 2000, *Redovisningens språk*, Studentlitteratur, Lund
- Walton, P., Haller, A. & Raffournier, B., 1998, *International Accounting*, International Thomson Business Press, London
- Wiedersheim-Paul, F. & Eriksson, L. T., 1991, *Att utreda, forska och rapportera, 4: e uppl.*, Liber-Hermods AB, Malmö

## Artiklar

- Archenholtz, H. & Ohlsen, M., *Svenska företag fördjupar FoU-krisen*, Dagens Industri, 2002-08-01

Holmquist, B. & Johansson, Å., *Akademikernas inverkan på rekommendationen är för stor*, Balans, nr 12, 2002

Levander, M., *Nytt sätt att redovisa kostnad för forskning kan bättra bokslut*, Dagens medicin, 2002-02-05

### **Internetkällor**

www.bfn.se, 2003-05-10

www.iasplus.com/standard/framework.htm, 2003-05-01

www.pwcglobal.com, 2003-04-09

www.redovisningsradet.se, 2003-04-28

www.scb.se/press/press2003, 2003-05-14

www.scb.se/press/press2003/press034uf0202.pdf, 2003-05-14

### **Uppsatser**

Engelfeldt, F & Landby, A., 2002, *Redovisning av FoU: En utvärdering ur ett användarperspektiv*, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet

Le, T & Wisenius S., 2002, *Hur forskning och utveckling behandlas i redovisningen inom svensk verkstadsindustri*, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet

Olausson E. & Åhlund M., 2002, *Immateriella tillgångar i den externa redovisningen – att vara eller inte vara?*, Linköpings Universitet

### **Intervjuer**

Andersson Gunilla, *Koncernredovisningschef*, Mölnlycke Health Care AB, 2003-05-05

Aronsson Jonny, *Koncernredovisningschef*, Volvo Lastvagnar AB, 2003-04-30

Blomquist Peter, *Koncernekonomichef*, FlexLink AB, 2003-04-28

Eriksson Hans I., *Koncernredovisningschef & Nilsson Fredrik, Redovisningsekonom*, Sandvik AB, 2003-05-06

Hammargren Lennart, *Ekonomi- och Finansdirektör*, Haldex AB, 2003-05-14

N.N., *Ekonomidirektör*, Verkstadsföretaget AB, 2003-05-08

### **Årsredovisningar**

FlexLink AB, 2002

Haldex AB, 2002

Mölnlycke Health Care AB, 2002

Sandvik AB, 2002

AB Volvo, 2002

## **Presentation av företag och respondenter**

### ***FlexLink AB***

FlexLinks verksamhet grundas på automationslösningar för monterings- och tillverkningsprocesser. Koncernen har 25 dotterbolag och försäljningsorganisationer i 20 länder. Produkterna säljs i mer än 50 länder. Koncernens huvudkontor ligger i Göteborg.

FlexLink satsar inte på det som kallas grundforskning. Däremot satsar koncernen på produktutveckling. Utvecklingsanslagen är relativt konstanta. År 2002 satsade företaget 18,9 Mkr på utvecklingsarbeten och av dessa aktiverades 18,5 Mkr. (FlexLink AB, årsredovisning 2002)

Vår respondent, Peter Blomquist, arbetar sedan två och ett halvt år tillbaka som koncernekonomichef på FlexLink. Han är ytterst ansvarig för redovisningen i moderbolaget och koncernen.

### ***Volvo Lastvagnar AB***

Volvo Lastvagnar AB ingår i Volvokoncernen som tillverkar tunga kommersiella fordon och dieselmotorer. Från och med år 2002 är Volvokoncernen indelad i åtta affärsområden; Volvo Lastvagnar, Renault Trucks, Mack Trucks, Bussar, Anläggningsmaskiner, Volvo Penta, Volvo Aero och Financial Services. Koncernens huvudkontor ligger i Göteborg.

Volvo Lastvagnar satsade drygt två miljarder kronor på FoU år 2002. Historiskt sett har anslagen legat på en konstant nivå. Ambitionen är att anslagen skall minska sedan sammangåendet med Renault och Mack eftersom synergieffekter skall uppnås. Företaget har ingen officiell siffra på utvecklingsutgifter som aktiverades 2002. (AB Volvo, årsredovisning 2002)

Vår respondent, Jonny Aronsson, är anställd som koncernredovisningschef. Han har arbetat inom AB Volvo sedan 1980 och inom Volvo Lastvagnar AB sedan 1999.

### ***Mölnlycke Health Care AB***

Mölnlycke Health Care är tillverkare och leverantör av engångsprodukter för operation och sårvård. Koncernen består av dotterbolag i 20 länder och representeras av filialer eller distributörer i ytterligare drygt 50 länder. Moderbolaget har sitt säte i Göteborg.

Mölnlycke Health Care satsar mest forsknings- och utvecklingsresurser inom affärsområdet sårvård. Det utvecklas även produkter inom det andra affärsområdet, Surgical. För affärsområdet Surgical ligger anslagen relativt konstant, medan de är stigande på verksamheten för sårvård. Forsknings- och utvecklingsverksamheten är huvudsakligen förlagd till Göteborg. År 2002 satsade företaget 83 Mkr på FoU och aktiverade utvecklingsutgifter på 26 Mkr. (Mölnlycke Health Care AB, Årsredovisning 2002)

Vår respondent, Gunilla Andersson, har varit anställd inom Mölnlyckekoncernen sedan 1999 och är idag koncernredovisningschef.



### **Sandvik AB**

Sandvik är en global verkstadskoncern med representation i 130 länder. Moderbolaget har sitt säte i Sandviken. Verksamheten baseras på materialteknik inom tre huvudområden:

- Verktyg i hårdmetall och snabbstål
- Maskiner och verktyg för bergavverkning
- Rostfria och höglegerade stål, specialmetaller, motståndsmaterial samt processsystem

Primärt utgörs satsningarna av produktutveckling. Anslagen är konstanta i förhållande till faktureringen. År 2002 satsade Sandvik 4,4 Mdr på FoU. Företaget aktiverade utvecklingsutgifter för 83 Mkr. (Sandvik AB, årsredovisning 2002)

Vår ena respondent, Fredrik Nilsson, arbetar som redovisningsekonom sedan tre år tillbaka. Vår andra respondent, Hans Eriksson, är koncernredovisningschef med ansvarar för koncernens redovisningsprinciper. Han har varit anställd i 30 år inom Sandvik.

### **Haldex AB**

Haldex fokuserar på fordonsteknik. I dag fokuserar Haldex på system och produkter med tillämpningar inom följande områden:

- Fordonsdynamik och rörelsekontroll
- Prestanda och säkerhet
- Bränsle- och miljöeffektivitet

De primära utvecklingsprojekten utgörs av system för fyrhjulsdrift och skivbromsar. Anslagen för utveckling ligger relativt konstant. Under år 2002 satsade Haldex cirka 300 Mkr på produktutveckling och av dessa aktiverades 31 Mkr. (Haldex AB, årsredovisning 2002)

Vår respondent, Lennart Hammargren, är Ekonomi- och Finansdirektör och har varit anställd inom Haldex i 21 år.

### **Verkstadsföretaget AB**

Verkstadsföretaget består av tio operativa bolag inom mekanisk verkstadsindustri. Företaget tillhandahåller produkter inom industriell materialhantering och maskinsäkerhetslösningar.

Verkstadsföretaget satsar relativt lite på forskning och utveckling. Anslagen för produktutveckling ligger på en relativt konstant nivå. Av de 3 Mkr som Verkstadsföretaget satsade på produktutveckling år 2002 aktiverades 2,2 Mkr.

Vår respondent, N.N., är Ekonomidirektör på Verkstadsföretaget sedan tre år tillbaka.

## Intervjuguide

### Inledande frågor

- Respondentens personliga profil (Befattning i företaget, tidigare tjänster, utbildning, antal år i företaget)?
- Hur mycket satsar koncernen på FoU?
- Ökar eller minskar anslagen till FoU, eller ligger de på en konstant nivå?
- Vilka är de primära projekten inom koncernens FoU (senaste, nutida, framtida)
- Hur är respondenten involverad i beslut angående koncernens redovisning av FoU?

### Frågor om introduktionen av RR 15 i företaget

- Hur har berörd personal på företaget satt sig in i de regler som utgör RR 15?
- Hur uppfattas de nya reglerna av berörda personer i företaget?

### Kommunikation och informationsutbyte

- Hur sker kommunikationen och informationsutbytet mellan moderbolag och dotterbolag?
- Vem har ansvaret för redovisningsbesluten och där tillhörande ställningstaganden gällande FoU?
- Följer dotterbolaget RR 15 även i sin egen redovisning eller följs reglerna i RR 15 endast på koncernnivå?

### Frågor om forsknings- och utvecklingsfas

- Hur särskiljer ni forskningsfasen från utvecklingsfasen?
- När sker aktivering av utvecklingsutgifter?
- Hur beräknar ni sannolikheten att framtida ekonomiska fördelar, som kan hänföras till en immateriell tillgång, kommer att tillfalla företaget? Vem/vilka gör dessa beräkningar?
- Hur beräknas framtida ekonomiska fördelar i monetära termer? Vem/vilka gör dessa beräkningar?
- Hur går ni tillväga för att identifiera utgifter för utvecklingsprojekt? Vem/vilka gör dessa ställningstaganden?
- Hur avgör ni om ni har kontroll över den immateriella tillgången? Vem/vilka gör dessa ställningstaganden?

- Hur beräknar ni den immateriella tillgångens anskaffningsvärde? Vem/vilka gör dessa beräkningar?

### **Bakomliggande argument**

- Hur fastställs det att det är företagets avsikt att färdigställa den immateriella tillgången? (eller avsikten att sälja den). Vem/vilka avgör detta?
- Hur kommer ni fram till vad som karakteriserar en tillgång om tillgången har inslag av både materiell och immateriell karaktär?
- Hur avgör ni att det är tekniskt möjligt att färdigställa den immateriella tillgången så att den kan användas eller säljas? Vem/vilka avgör detta?
- Finns det någon form av motiv/incitament till att aktivera vissa kostnader? Påverkas ni av branschpraxis och/eller av egna koncernbolag?

### **Avskrivning och nedskrivning**

- Hur fastställer ni avskrivningstid och metod för en internt upparbetad immateriell tillgång?
- Hur går ni till väga för att ompröva avskrivningstiden?
- Hur prövar ni nedskrivningsbehovet av en internt upparbetad immateriell tillgång?
- Hur uppskattar ni återvinningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång?

### **Avslutande frågor**

- Har ni ytterligare kommentarer eller synpunkter?
- Godkänner ni att vi skriver ut ert och företagets namn i uppsatsen?
- Går det bra att vi kontaktar er igen om något skulle vara oklart?

## Global Development Process Model

Volvokoncernen använder sig av en modell för att ta fram och styra utvecklingsprojekt. Denna modell benämns Global Development Process (GDP). GDP används inom Volvos alla affärsområden med undantag av Volvo Aero. GDP-modellen användes även innan RR 15 började tillämpas och består av följande fem faser:

**Förstudie:** I fasen utförs planering av projektet. Bland annat diskuteras resurser, kraven på produkten och målet med projektet. Utgifter från denna fas kostnadsförs.

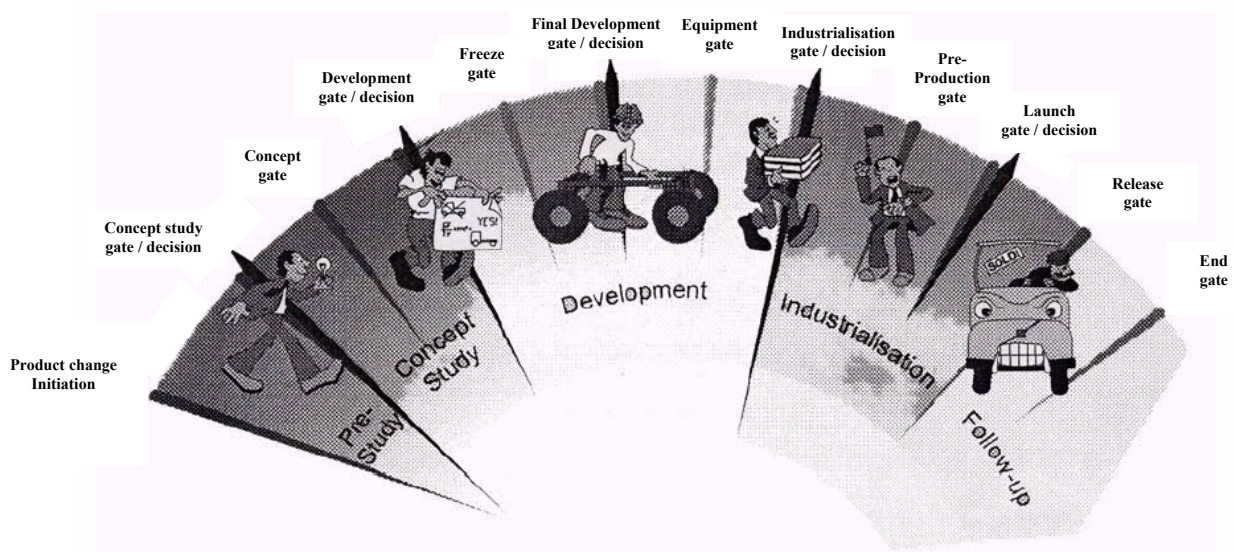
**Konceptstudie:** Beslut skall fattas om tekniska lösningar såsom vilken hytt som skall användas och var motorn skall sitta. Även denna fas kostnadsförs.

**Utvecklingsfas:** Detta är den mest omfattande fasen. Det är denna fas som i vardagligt tal benämns just utveckling. Här konstrueras produkten, oftast visuellt i datorn. I slutet av fasen utformas en prototyp.

**Industrialisering:** Här sker produktionen av produkten. Först i denna fas aktiveras utgifter då bolaget först nu vet att de har en produkt som fungerar tekniskt och att den kommer att generera framtida ekonomiska fördelar. I denna fas utvecklas också produktionsprocessen som är kopplad till produkten.

**Uppföljning:** Här följs produkten upp och eventuella problem rättas till.

Ovanstående faser består av en eller flera ”gates” (se nedan), där formella beslut fattas om projektets fortlevnad. Det är utifrån dessa faser som beslut fattas om projektet skall kostnadsföras eller aktiveras. (Aronsson, 2003)

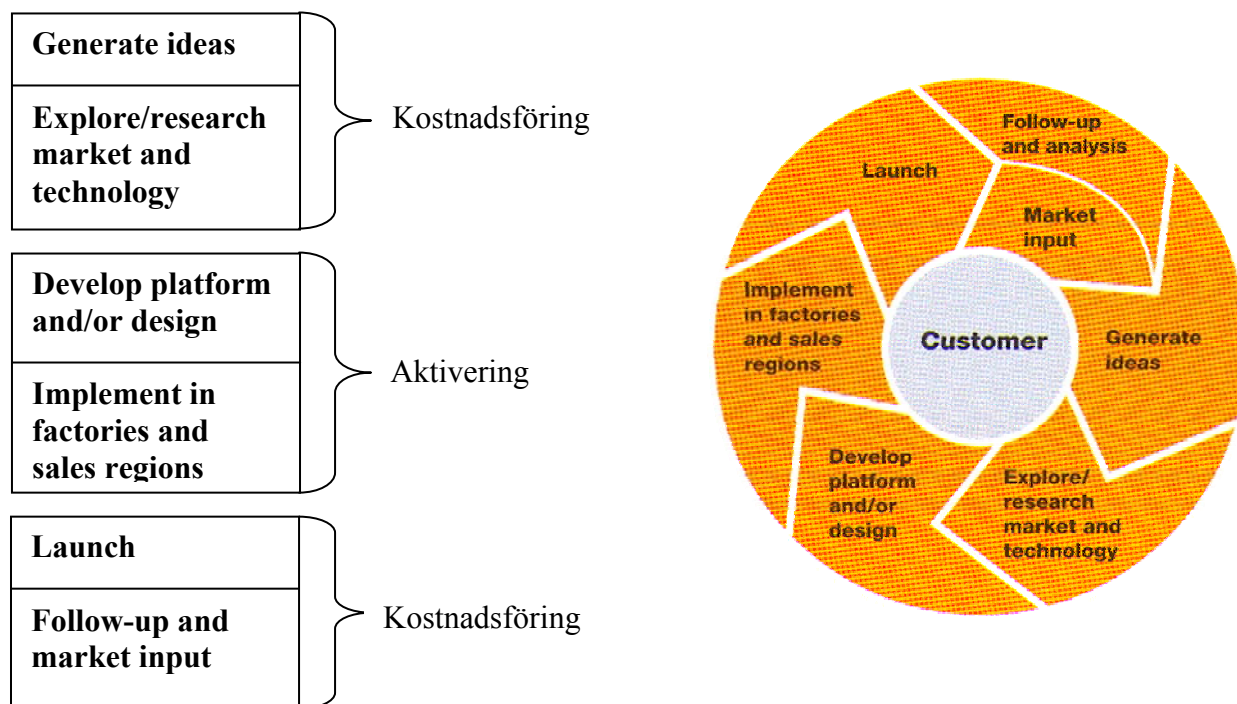


Figur av Global Development Process Model

Källa: Le & Wisenius, 2002

## Develop Customer Solutions Model

Mölnlycke Health Cares verksamhet bygger på sex processer, tre stödprocesser och tre huvudprocesser. En av huvudprocesserna heter *Develop Customer Solutions* (DCS) och styr företagets forsknings- och utvecklingsarbeten. Processen definierar stegen mot nya produkter, allt ifrån idéstadiet till det stadiet då de går att marknadsföra.



**Figur av Develop Customer Solutions Model**

Källa: Informationsfolder från Mölnlycke Health Care, 2002

Till DCS-modellen har Mölnlycke Health Care kopplat en metod som består av olika *Tollgates*. Vid dessa gates, som infinner sig mellan varje fas i modellen, fattas bland annat beslut om projektens fortlevnad. Vid Tollgate tre, som ligger i samband med *Develop platform and/or design*, skall sex kriterier analyseras. Kriterierna bygger på punkt 45 i RR 15 och ligger till grund för beslut om projekten skall aktiveras eller inte. Vid gate tre tas även beslut om vilken avskrivningstid som skall tillämpas. (Andersson, 2003)

### ***Haldex Tollgate-modell***

Tollgate-modellen består av fem faser och sex Tollgates. Vid varje Tollgate tas viktiga beslut som har med projekten att göra. Utgifter som härrör från Tollgate ett till tre väljer bolaget att aktivera. Gatebesluten involverar olika högre instanser inom Haldex, bland annat bolagets koncernstyrelse. (Hammargren, 2003)



**Figur av Haldex Tollgate-modell (Egen bearbetning)**

*Källa: Hammargren, 2003*