



HANDELSHÖGSKOLAN  
Vid Göteborgs Universitet  
Företagsekonomiska institutionen



**02/03:30D**

## **Hur forskning och utveckling behandlas i redovisningen inom svensk verkstadsindustri**

Magisteruppsats i företagsekonomi  
Inriktning: Redovisning och finansiering  
Höstterminen 2002

**Handledare:** Docent Stefan Schiller

**Författare:** Thao Le 77  
Stefan Wisenius 79

## Sammanfattning

**Magisteruppsats i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Redovisning och Finansiering, D-nivå, HT 02.**

**Författare:** Thao Le och Stefan Wisenius

**Handledare:** Docent Stefan Schiller

**Titel:** Hur forskning och utveckling behandlas i redovisningen inom svensk verkstadsindustri

**Bakgrund och problem:** Sverige är ett forskningsintensivt land jämfört med världen i övrigt. Problem har uppstått då forskningsintensiva företag aktiverat både för stor och för liten andel kostnader för ”forskning och utveckling”. Som åtgärd utarbetade Redovisningsrådet RR 15 *Immateriella tillgångar* som trädde i kraft den första januari 2002. Då RR 15 trätt i laga kraft först i år saknas bland merparten av de svenska företagen erfarenhet av rekommendationens påverkan. Tolkningarna av rekommendationerna kan skilja sig åt både vad gäller värderingen av forskning och utveckling och val av avskrivningstid.

**Syfte:** Syftet med uppsatsen är att, för redovisningens användare, åskådliggöra hur börsnoterade svenska företag inom verkstadsindustrin behandlar forskning och utveckling i sin redovisning. Vi behandlar även huruvida införandet av RR 15 kommer att minska möjligheterna till godtyckliga tolkningar av hur redovisning av forskning och utveckling skall ske.

**Avgränsningar:** Vi har valt att avgränsa oss till att enbart studera de delar av RR 15 som berör redovisning av forskning och utveckling. Vidare avgränsar vi oss till att granska företag inom verkstadsindustrin nämligen AB Volvo, Volvo Lastvagnar AB, Scania AB och AB SKF.

**Metod:** För att kunna besvara uppsatsens frågeställningar har vi utfört fyra djupintervjuer med slutproducenter av redovisning. Intervjuerna har sedan analyserats och jämförts med redovisningsteori.

**Slutsatser:** En fördel med RR 15 är att företag med väl utarbetade modeller kan få bättre matchning mellan intäkter och kostnader. Andra slutsatser är att RR 15:s oprecisa formuleringar bidrar till att företagen kan göra egna tolkningar vilka kan medföra en missvisande redovisning. Rekommendationen möjliggör över- och undervärderingar och orsakar att jämförelser mellan företag försvåras. Detta kan i sin tur leda till ett minskat förtroende från aktiemarknaden och samhället i stort.

**Förslag till fortsatt forskning:** Det är av intresse att även granska mindre företag och företag inom andra branscher. Det kan även vara av vikt att undersöka hur värdering till marknadsvärde kan göras säkrare, både för immateriella tillgångar och andra poster i balansräkningen.

## **Förord**

Vi önskar rikta ett stort tack till vår handledare Stefan Schiller som varit till stor hjälp och visat stort engagemang under uppsatsskrivandets gång. Vi vill även tacka samtliga företagsrepresentanter som ställt upp på intervjuer, vilket möjliggjort uppsatsen. Avslutningsvis vill vi tacka familjer och vänner som bidragit med korrekturläsning och konstruktiv kritik.

Vi har med vår uppsats förhoppningen att ha skapat ett intressant bidrag till forskningen om redovisningen av forskning och utveckling. Vi önskar ge en bild av hur företag inom svensk verkstadsindustri behandlar dessa poster. Vi hoppas uppsatsen skall ge Er en intressant läsning.

Göteborg den 10 januari 2003

Thao Le

Stefan Wisenius

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<b>1</b>	<b>INLEDNING</b>	<b>1</b>
1.1	BAKGRUND	1
1.2	PROBLEMDISKUSSION	2
1.2.1	<i>Problemformulering</i>	2
1.3	SYFTE	3
1.4	AVGRÄNSNINGAR	3
1.5	DISPOSITION	4
<b>2</b>	<b>METOD</b>	<b>5</b>
2.1	KUNSKAPSSYFTE	5
2.2	METODISKA FÖRHÅLLNINGSSÄTT	5
2.3	ANGREPPSMETODIK	5
2.4	DATAINSAMLING	6
2.4.1	<i>Primärdata</i>	6
2.4.2	<i>Sekundärdata</i>	6
2.4.3	<i>Intervjuer</i>	7
2.4.3.1	Intervjuteknik	7
2.4.3.2	Kriterier för respondenter	7
2.4.3.3	Intervjuernas genomförande	7
2.5	TILLFÖRLITLIGHET OCH RELEVANS	8
2.5.1	<i>Validitet</i>	8
2.5.2	<i>Reliabilitet</i>	8
2.6	KÄLLKRITIK	9
2.6.1	<i>Intervjuer</i>	9
2.6.2	<i>Tryckta källor</i>	9
<b>3</b>	<b>TEORETISK REFERENSRAM</b>	<b>10</b>
3.1	REDOVISNINGENS MÅL	10
3.1.1	<i>Rationalitet</i>	10
3.1.2	<i>Eliminering av osäkerhet</i>	10
3.1.3	<i>Information om tillgångar och skulder</i>	10
3.2	KVALITATIVA EGENSKAPER PÅ REDOVISNINGEN	11
3.2.1	<i>Relevans</i>	11
3.2.2	<i>Tillförlitlighet</i>	11
3.2.2.1	Validitet	11
3.2.2.2	Verifierbarhet	11
3.2.3	<i>Jämförbarhet</i>	12
3.3	REDOVISNINGSPRINCIPER	12
3.3.1	<i>God redovisningssed och rättvisande bild</i>	12
3.3.2	<i>Försiktighetsprincipen</i>	12
3.3.3	<i>Matchningsprincipen</i>	12
3.4	SVENSK REGLERING	13
3.4.1	<i>Årsredovisningslagen</i>	13
3.4.2	<i>Redovisningsrådet</i>	13
3.4.2.1	RR 15 Immateriella tillgångar	13
3.4.2.2	Nyheter/avvikelser jämfört med tidigare nationell normgivning	15
3.5	INTERNATIONELL REGLERING	16
3.5.1	<i>EU Rådets 7:e direktiv</i>	16
3.5.2	<i>IASB</i>	16
3.5.2.1	IAS 38 Intangible Assets	16
3.6	SKILLNADER MELLAN SVENSKA OCH INTERNATIONELLA NORMGIVARE	17
3.7	HUR SKER REDOVISNINGEN I PRAKTIKEN	17
3.7.1	<i>Fastställande av forskning och utveckling</i>	17
3.7.2	<i>Redovisning i balans- och resultaträkning</i>	18
3.8	SAMMANFATTNING	19

<b>4</b>	<b>EMPIRI</b> .....	<b>20</b>
4.1	AB VOLVO.....	20
4.1.1	<i>Omfattning på forskning och utveckling</i> .....	20
4.1.2	<i>Frågor om svenska normer</i> .....	20
4.1.3	<i>Frågor om AB Volvos tillämpande av RR 15</i> .....	21
4.1.4	<i>Frågor om framtiden och tillämpandet av IAS</i> .....	23
4.2	VOLVO LASTVAGNAR AB .....	23
4.2.1	<i>Omfattning på forskning och utveckling</i> .....	23
4.2.2	<i>Frågor om svenska normer</i> .....	24
4.2.3	<i>Frågor om Volvo Lastvagnars tillämpande av RR 15</i> .....	24
4.2.4	<i>Frågor om framtiden och tillämpandet av IAS</i> .....	25
4.3	SCANIA AB.....	26
4.3.1	<i>Omfattning på forskning och utveckling</i> .....	26
4.3.2	<i>Frågor om svenska normer</i> .....	26
4.3.3	<i>Frågor om Scantias tillämpande av RR 15</i> .....	28
4.3.4	<i>Frågor om framtiden och tillämpandet av IAS</i> .....	29
4.4	AB SKF .....	30
4.4.1	<i>Omfattningen på forskning och utveckling</i> .....	30
4.4.2	<i>Frågor om svenska normer</i> .....	30
4.4.3	<i>Frågor om SKF:s tillämpande av RR 15</i> .....	31
4.4.4	<i>Frågor om framtiden och tillämpandet av IAS</i> .....	32
4.5	SAMMANFATTNING .....	32
<b>5</b>	<b>ANALYS</b> .....	<b>33</b>
5.1	REDOVISNINGENS MÅL .....	33
5.2	REDOVISNINGENS KVALITATIVA EGENSKAPER .....	33
5.3	REDOVISNINGSPRINCIPER .....	34
5.4	NATIONELL REGLERING.....	34
5.5	INTERNATIONELL REGLERING.....	35
5.6	REDOVISNINGEN I PRAKTIKEN .....	35
5.7	TENDENSER INOM DE OLIKA FÖRETAGEN .....	35
<b>6</b>	<b>SLUTSATSER OCH EGNA REFLEKTIONER</b> .....	<b>37</b>
6.1	SLUTSATSER.....	37
6.2	EGNA REFLEKTIONER .....	38
6.2.1	<i>Förslag till fortsatt forskning</i> .....	39
<b>7</b>	<b>REFERENSFÖRTECKNING</b> .....	<b>40</b>
7.1	BÖCKER.....	40
7.2	ARTIKLAR .....	40
7.3	INTERNET .....	41
7.4	INTERVJUPERSONER .....	41
7.5	“JOURNALS” .....	41
7.6	ÅRSREDOVISNINGAR .....	41

#### **FIGURFÖRTECKNING**

FIGUR 1: AKTIVERING ELLER KOSTNADSFÖRING AV IMMATERIELLA TILLGÅNGAR .....	18
FIGUR 2: AB VOLVOS GDP GUIDE .....	22

#### **BILAGOR**

BILAGA 1: FRÅGEFORMULÄR FÖR INTERVJU PÅ AB VOLVO
BILAGA 2: FRÅGEFORMULÄR FÖR INTERVJU PÅ VOLVO LASTVAGNAR AB
BILAGA 3: FRÅGEFORMULÄR FÖR INTERVJU PÅ SCANIA AB
BILAGA 4: FRÅGEFORMULÄR FÖR INTERVJU PÅ AB SKF
BILAGA 5: FORSKNINGENS OCH UTVECKLINGEN ANDEL AV OMSÄTTNINGEN
BILAGA 6: BESKRIVNINGAR AV RESPONDENTERNA



## 1 Inledning

I detta kapitel åskådliggörs den bakgrund och problemdiskussion som motiverar uppsatsens problemområde. Vidare redogörs för uppsatsens syfte och gjorda avgränsningar.

### 1.1 Bakgrund

Sverige är ett mycket forskningsintensivt land. Totalt sett satsar Sverige nästan fyra procent av bruttonationalprodukten på forskning och utveckling. Det är mer än något annat land i världen.<sup>1</sup> Merparten av satsningarna görs inom industrin<sup>2</sup>.

En trend bland forskningsintensiva företag har varit att många aktiverat alldeles för stora kostnader för forskning och utveckling medan andra aktiverat för lite<sup>3</sup> beroende på olika interna förhållanden och önskemål om resultatets storlek<sup>4</sup>. Definitionen av vilka kostnader som får aktiveras har varit vag<sup>5</sup>. Konsekvensen av friheten blev ofta att företag med goda vinster tog kostnaden direkt medan företag som hade svaga resultat valde att aktivera dem<sup>6</sup>.

Med anledning av de skiftande redovisningsvalen gav den internationella motsvarigheten till det svenska Redovisningsrådet, International Accounting Standards Board (IASB), 1999 ut en omarbetad version av rekommendationen IAS 38 *Intangible Assets*. Detta medförde att Redovisningsrådet utarbetade RR 15 *Immateriella tillgångar*. Denna rekommendation skulle ha trätt i kraft redan 2001 men ikraftträdandet sköts den 19 december 2001 upp till den första januari år 2002<sup>7</sup>.

Redovisningsrådets nya rekommendation kring immateriella tillgångar innehåller en striktare tillämpning än tidigare vad gäller aktivering av forsknings- och utvecklingskostnader. Detta innebär i stora drag att alla utgifter för forskning ska redovisas som kostnad när de uppkommer. I utvecklingsfasen ska kostnader tas upp i balansräkningen om företaget kan påvisa att tillgången kommer att generera framtida ekonomiska fördelar. Kravet är att utgifterna med hög säkerhet kommer att leda till framtida ekonomiska fördelar för företaget. Liksom alla tillgångar skall även immateriella tillgångar skrivas av.<sup>8</sup>

På kort sikt blir resultatet av de ändrade reglerna till synes en vinstökning. De flesta företag har löpande kostnader för forskning och utveckling som för flertalet företag

<sup>1</sup> ”Ökade anslag säkrar Sverige som ledande forskningsnation”, *Ny Teknik*, 23 oktober 2002.

<sup>2</sup> Henrik Archenholtz och Mats Ohlsen, ”Svenska företag fördjupar FoU-krisen”, *Dagens industri*, 1 augusti 2002.

<sup>3</sup> ”Bioteknik: Ny redovisning kan ge negativa resultat effekter”, *Nyhetsbyrå direkt*, 16 januari 2002.

<sup>4</sup> Anders Kjäll, ”Ökad vinst i utvecklingsföretag”, *Börsveckan*, 21 maj 2002.

<sup>5</sup> FAR, *FARs samlingsvolym 2002* (Stockholm: Far Förlag AB, 2002), 801.

<sup>6</sup> Kjäll, ”Ökad vinst i utvecklingsföretag”.

<sup>7</sup> FAR, *FARs samlingsvolym 2002*, 805.

<sup>8</sup> Kjäll, ”Ökad vinst i utvecklingsföretag”.



direkt har belastat resultatet. I år försvinner en stor del av dessa kostnader eftersom de skall tas upp som en tillgång istället<sup>9</sup>.

## 1.2 Problemdiskussion

Även om den internationella regleringen blir mer enhetlig och lika för alla så kvarstår vissa problem. Tolkningarna av rekommendationerna kan skilja sig åt både då det gäller värdet av forskningen och frågan hur lång avskrivningstiden skall vara<sup>10</sup>. Då Redovisningsrådets rekommendation 15 trätt i laga kraft först i år (2002) saknas det bland merparten av svenska företag erfarenhet av rekommendationens påverkan. Att vissa företag valt att tillämpa rekommendationen redan 2001, och att de har olika kriterier för aktivering av forskning och utveckling, har medfört svårigheter vid jämförelse av företagen sinsemellan.

Frågan är om den nya rekommendationen i realiteten kommer att påverka företagen i någon större utsträckning. Eftersom företagen är tvungna att tillämpa IASBs rekommendationer år 2005 kommer ytterligare reglering att påverka företagen. Bland annat medger IASBs rekommendationer olika värderingsmetoder av tillgångar då IAS 38 även tillåter värdering till marknadsvärden. För företag inom verkstadsindustrin utgör forskning och utveckling en betydande post i resultat- och balansräkningen varför behandlingen av dessa poster i redovisningen kan påverka intressenters finansiella bedömningar av företagets verksamhet.

### 1.2.1 Problemformulering

Utifrån de problem som framfördes i bakgrunden och problemdiskussioner har vi formulerat följande huvudfrågeställning och delfrågor.

*Hur påverkas redovisningen av forskning och utveckling inom svensk verkstadsindustri i och med ikraftträdandet av RR 15 Immateriella tillgångar?*

Med utgångsläge från ovanstående huvudfrågeställning ämnar vi besvara ytterligare några underställda delfrågor. Då varaktigheten på forsknings- och utvecklingsarbetena inom olika branscher skiljer sig åt har vi valt att begränsa vår granskning till tillverkningsindustrin. Vi har valt att granska AB Volvo, Volvo Lastvagnar AB, Scania AB och AB SKF. Samtliga är forskningsintensiva och har stor erfarenhet av framställande av nya produkter. Alla företagen är noterade på Stockholmsbörsens A-lista<sup>11</sup> och är verksamma på en global marknad varför det ställs höga krav på företagens redovisning. Följande diskussion leder fram till följande underfrågeställning:

*Skiljer sig redovisningen av forskning och utveckling åt mellan företag inom svensk verkstadsindustri?*

<sup>9</sup> Kjäll, "Ökad vinst i utvecklingsföretag".

<sup>10</sup> Ibid.

<sup>11</sup> [www.stockholmsborsen.se](http://www.stockholmsborsen.se), 2002-11-19, 21:34.



Om resultatet på första underfrågan visar att företagen fortfarande har stora möjligheter att påverka redovisningen av forskning och utveckling ämnar vi utvärdera hur detta kan ske. Vår nästa underfrågeställning formulerades därför som följer:

*Hur påverkas företagens möjlighet att påverka redovisningen av dessa poster i och med ikraftträdandet av RR 15?*

För att åskådliggöra RR 15:s påverkan på företagen har vi valt att jämföra Volvo Lastvagnar AB som tillämpade RR 15 redan 2001<sup>12</sup> med Scania AB som valt att vänta till 2002<sup>13</sup>. Båda företagen är stora tillverkare av tunga fordon och lämpar sig därmed för jämförelse:

*Vilka för- respektive nackdelar uppnådde Volvo Lastvagnar AB och Scania AB med att börja tillämpa RR 15 2001 respektive 2002?*

Samtliga EU-länder skall från och med 2005 tillämpa IAS rekommendationer. IAS 38 möjliggör till skillnad från RR 15 att immateriella tillgångar värderas till marknadsvärde. Vi finner det intressant att undersöka huruvida värderingsregleringen i RR 15 är tillräcklig för att skapa en rättvisande bild eller om regleringen i IAS 38 behövs för att uppnå en mer rättvisande värdering. Vår avslutande underfrågeställning lyder:

*Ger värdering av immateriella tillgångar till marknadsvärden en mer rättvisande bild av dessa poster?*

### **1.3 Syfte**

Vårt syfte med uppsatsen är att för företagens utomstående intressenter, såsom aktieägare, kreditgivare och finansörer, åskådliggöra hur börsnoterade svenska företag inom verkstadsindustrin går tillväga vid redovisning av sin forskning och utveckling. Vi vill även ge en bild av huruvida införandet av RR 15 kommer att minska möjligheterna till godtyckliga värderingar av immateriella tillgångar samt hur företag ställer sig till marknadsvärdering av dessa.

### **1.4 Avgränsningar**

Vi har intentionen att avgränsa uppsatsen till svenska företag noterade på Stockholmsbörsens A-lista. Vidare avgränsar vi oss till att granska verkstadsindustrin med utgångspunkt från AB Volvo, Volvo Lastvagnar AB, Scania AB och AB SKF. Anledningen till varför vi valde denna bransch och dessa företag är att samtligas verksamhet bygger på kontinuerlig framställning av nya produkter. Företagen är alla stora aktörer inom respektive verksamhetsområde.

---

<sup>12</sup> AB Volvo, *Årsredovisning 2001*.

<sup>13</sup> Scania AB, *Årsredovisning 2001*.





Vi har valt att avgränsa oss till att enbart studera de delar av RR 15 som berör redovisning av forskning och utveckling. Då de företag som undersöks i uppsatsen inte tillämpar Bokföringsnämndens (BFN) rekommendationer har vi avgränsat oss till att studera lagar och rekommendationer i ÅRL respektive RR och IAS.

## **1.5 Disposition**

### **Kapitel 1: Inledning**

I uppsatsens första kapitel åskådliggörs den bakgrund och problemdiskussion som lett fram till uppsatsens problemområde. Vidare redogörs även för uppsatsens syfte och gjorda avgränsningar.

### **Kapitel 2: Metod**

Detta kapitel redogör för den metod vi valt samt hur och varför den tillämpas i uppsatsen. Kapitlet inleds med ett avsnitt om metodiska angreppssätt som följs av en redogörelse över hur vi samlat information. Sist i kapitlet finns ett avsnitt som beskriver hur vi gått tillväga för att uppsatsen skall uppnå reliabilitet och validitet.

### **Kapitel 3: Teoretisk referensram**

Vi ämnar i detta kapitel ge en bild av den redovisningsteori som berör uppsatsens frågeställningar. Kapitlet inleds med en redogörelse av redovisningens mål och de kvalitativa krav redovisningen skall tillgodose samt rådande redovisningsprinciper. Därefter följer en presentation av svensk och internationell redovisningsreglering samt skillnaderna dem emellan. Kapitlet avslutas med en beskrivning av hur redovisningen av forskning och utveckling sker i praktiken och följs av en sammanfattning av kapitlet.

### **Kapitel 4: Empiri**

I detta kapitel redogör vi för den information vi erhållit genom personliga intervjuer med respondenter från AB Volvo, Volvo Lastvagnar AB, Scania AB och AB SKF. Intervjuerna är omskrivna för att bättre passa uppsatsens format. Varje intervju innehåller fyra delar. Först lämnas en redogörelse för omfattningen av respektive företags forskning och utgifter. Därefter presenteras vad respondenten anser om normgivningen utan att hänföra den till det egna företaget. Detta följs av hur det egna företaget påverkas av den nya rekommendationen. Varje intervju avslutas med att respondenten redogör för sina tankar gentemot IAS 38.

### **Kapitel 5: Analys**

I analyskapitlet analyseras empirin utifrån den teoretiska referensramen. I kapitlets första del analyseras varje område utifrån teorin och empirin. I den avslutande delen analyseras varje företags tillvägagångssätt vid och förhållningssätt till redovisning av forskning och utveckling.

### **Kapitel 6: Slutsats**

I uppsatsens avslutande kapitel presenterar vi de slutsatser vi kan dra utifrån den information som samlats in till uppsatsen. Vi för också en diskussion utifrån egna reflektioner. Kapitlet avslutas med förslag till fortsatt forskning.



## 2 Metod

Metoden är det tillvägagångssätt som vi väljer att arbeta utifrån när vi försöker producera ny kunskap<sup>1</sup>. Detta kapitel redogör för den metod vi valt samt hur och varför den tillämpas i uppsatsen.

### 2.1 Kunskapssyfte

När det gäller uppsatsskrivande är det väsentligt, både i startskedet och fortsättningsvis att uppsatsskribenterna är medvetna om vad den inhämtade kunskapen skall resultera i.<sup>2</sup> Vi önskar med vår insamling av data, och vårt tillvägagångssätt för denna insamling, ge en rättvisande bild av det vi valt att undersöka. Vi önskar även ge förståelse för hur införandet av RR 15 påverkar behandlingen av forskning och utveckling i redovisningen varför vi valt ett förstående synsätt enligt nedan.

### 2.2 Metodiska förhållningssätt

Det finns två dominerande vetenskapliga förhållningssätt: positivism och hermeneutik vilka delar in vetenskapssamhället i två delar som anses vara varandras motsatser. Positivismen har sina rötter i en empirisk/naturvetenskaplig tradition. Positivismen bygger på att forskningen skall vara baserad på kunskap som i sig baseras på logiskt prövbara och sanna parametrar. Hermeneutiska synsättet tillämpas främst för forskning inom human, kultur- och samhällsvetenskap och bygger på att forskaren studerar, tolkar och försöker förstå grundbetingelserna för den mänskliga existensen.<sup>3</sup>

Då tyngdpunkten i vår uppsats ligger i tolkningen av empirin, vilken består av olika respondenters åsikter, utgår vi från ett hermeneutiskt synsätt. Vi har ingen möjlighet att säga att så *är* det utan vi grundar våra svar på problemet på egna tolkningar.

### 2.3 Angreppsmetodik

Det finns två huvudformer av metodiska angreppssätt inom samhällsvetenskapen, kvalitativa respektive kvantitativa metoder<sup>4</sup>. Att kombinera dessa metoder kan leda till fördelar<sup>5</sup>.

En kvalitativ undersökning kännetecknas av att innefatta eller medföra verbala formuleringar<sup>6</sup>. Det centrala vid kvalitativa metoder är att återge en djupare förståelse av det problemkomplex som undersöks. Detta kan ske genom olika typer av datainsamlingar. Kunskapssyftet är primärt förstående, inte förklarande, och vill visa samband mellan problemkomplexet och helheten.<sup>7</sup> Den kvalitativa metoden inriktar sig på att åskådliggöra egenarten hos den enskilda enheten och personliga uppfattningar. Det strävas här

<sup>1</sup> Ib Andersen. *Den uppenbara verkligheten* (Lund: Studentlitteratur, 1998), 13.

<sup>2</sup> Ibid., 18.

<sup>3</sup> Runa Patel. *Forskningsmetodikens grunder* (Lund: Studentlitteratur, 1994), 23-25.

<sup>4</sup> Andersen, *Den uppenbara verkligheten*, 48.

<sup>5</sup> Holme, Idar Magne och Bernt Krohn Solvang. *Forskningsmetodik* (Lund: Studentlitteratur, 1991), 76.

<sup>6</sup> Jarl Backman. *Rapporter och uppsatser* (Lund: Studentlitteratur, 1998), 31.

<sup>7</sup> Andersen, *Den uppenbara verkligheten*, 48.



efter närhet till forskningsobjektet. Målet är även att ge en bild av situationen utifrån respondentens perspektiv.<sup>8</sup>

Det kvantitativa angreppssättet präglas av strukturering och tillämpar standardiserad uppläggning. Detta ger en hög grad av styrning från forskarens sida. Styrkan med denna metod är att den möjliggör generaliseringar. Denna metod omvandlar informationen till siffror och mängder, utifrån detta görs statistiska analyser.<sup>9</sup>

Syftet med uppsatsen är att undersöka olika företagsrepresentanters uppfattning om RR 15:s påverkan på redovisningen av forskning och utveckling i årsredovisningen. Vi söker inte numerisk data varför vi valt att tillämpa det kvalitativa angreppssättet för informationsinsamlingen. Insamlingen har skett genom att vi genomfört intervjuer med syfte att få djupgående information inom området.

## **2.4 Datainsamling**

Den information som samlats in utgörs av primär- och sekundärdata.<sup>10</sup> Här begränsar vi oss till att beskriva de metoder som är mest användbara vid våra intervjuer.

### **2.4.1 Primärdata**

Primärdata är information som till exempel samlats in specifikt för en uppsats. Det är vanligt med primärdatainsamling genom intervjuer eller enkäter då data inte finns tillgänglig sedan tidigare<sup>11</sup>. Detta innebär att rådatan är tidigare okänd och insamlas för första gången av forskarna<sup>12</sup>.

Information gällande vad RR 15 medför har vi framför allt fått från de intervjuer vi genomfört. Den primärdata vi erhållit består av svaren från dessa intervjuer. Då RR 15 trätt ikraft så sent som i år (2002) har vi inte funnit någon litteratur angående vad ikraftträdandet resulterat i. Vi har därför valt att basera uppsatsens empiri på hur uppsatsens respondenter föreställer sig att RR 15 kommer att förändra redovisningen av forskning och utveckling.

### **2.4.2 Sekundärdata**

Redan insamlad rådata benämns sekundärdata. Under uppsatsskrivandet har vi framför allt använt oss av sekundärdata som informationsunderlag för uppsatsens inlednings-, metod- och teorikapitel.

Utöver intervjuerna har information om redovisning av forskning och utveckling hämtats från finansstidningar, fackpress, ”journals” och årsredovisningar samt böcker som behandlar ämnesområdet i fråga. Med anledning av att sakligheten stiger då infor-

---

<sup>8</sup> Holme och Krohn Solvang, *Forskningsmetodik*, 92.

<sup>9</sup> Ibid., 14.

<sup>10</sup> Karin Dahlström. *Från datainsamling till rapport* (Lund: Studentlitteratur, 1996), 51.

<sup>11</sup> Ibid., 51.

<sup>12</sup> Andersen, *Den uppenbara verkligheten*, 150.



mation tas direkt från primärkällan har vi vid till exempel för redovisningslagstiftning använt FARs samlingsvolym. Detta ökar i sin tur uppsatsens tillförlighet.<sup>13</sup>

### 2.4.3 Intervjuer

Då ikraftträdandet av RR 15 skett först i år saknas teoretisk litteratur och forskning inom området. Vi har därför valt att genomföra personliga intervjuer med representanter för AB Volvo, Volvo Lastvagnar AB, Scania AB och AB SKF för att erhålla kunskap om effekterna av den nya rekommendationen samt deras erfarenhet av den tidigare lagstiftningen.

#### 2.4.3.1 Intervjuteknik

Det finns två aspekter som bör beaktas vid utformning av intervjufrågor vid insamling av information, nämligen standardisering och strukturering. Graden av standardisering innebär att vi måste tänka på hur mycket ansvar som lämnas till intervjuaren och graden av strukturering som medför att vi måste tänka på i vilken utsträckning frågorna är fria för intervjupersonen att tolka fritt beroende på sin inställning eller tidigare erfarenheter<sup>14</sup>.

Vi har valt att använda oss av strukturerade intervjuformulär. Detta innebär att vi intervjuat alla intervjupersoner inom en grupp genom att ställa liknande frågor i samma följd.

#### 2.4.3.2 Kriterier för respondenter

Vi har valt att intervju personer på företag inom tillverkningsindustrin. Respondenterna arbetar med redovisning på hög nivå inom respektive företag. Målet är att de skall vara slutproducenter av redovisningen så att de har en god överblick av företagets redovisning och på så sätt har möjlighet att ge goda svar och stärka uppsatsens trovärdighet. Samtliga intervjupersoner har givits möjligheten att vara anonyma men samtliga respondenter har avstått, varför namn och företag anges i uppsatsen.

#### 2.4.3.3 Intervjuernas genomförande

Samtliga respondenter erhöll intervjufrågorna några arbetsdagar innan intervjutillfället. Detta för att ge dem möjligheten att söka efter information för att under intervjun kunna ge väl genomtänkta svar på frågorna.

Informationsinsamlingen skedde genom personliga intervjuer på respektive respondents kontor. För att undvika missförstånd var två intervjuare närvarande under alla intervjuer. Intervjuerna spelades även in på band vilket omöjliggör att information går förlorad. Klimatet vid intervjuerna var avspänt och respondenterna var bekväma med ämnet.

Efter att intervjuerna sammanställts skickades de tillbaka till respondenterna för godkännande eller eventuell korrigerings. Detta styrker trovärdigheten då eventuella missförstånd kan redas ut.

<sup>13</sup> Björn Ejvegård. *Vetenskaplig metod* (Lund: Studentlitteratur, 1996), 15.

<sup>14</sup> Patel, *Forskningsmetodikens grunder*, 60-61.



För att kunna analysera resultaten av våra djupintervjuer kommer vi jämföra dessa med undersökningar som gjorts i samband med IAS 38:s ikraftträdande och avslutningsvis dra slutsatser och besvara våra frågeställningar.

## 2.5 Tillförlitlighet och relevans

För att forskningsresultaten skall ha ett vetenskapligt värde ställs det krav på att mått, parametrar, mätinstrument, test och undersökningsmetoder skall vara valida och reliabla.<sup>15</sup>

### 2.5.1 Validitet

Med validitet avses att forskaren erhåller information om det forskaren verkligen önskar undersöka. För att styrka validiteten hos ett instrument kan man försäkra sig om *inhållsvaliditeten* och *den samtidiga validiteten*. Innehållsvaliditeten stärks genom en logisk analys av innehållet i instrumentet. Detta görs lämpligen av en utomstående som har god kunskap inom området. Den samtidiga validiteten stärks genom att en grupp av människor undersöks för att testa instrumentet.<sup>16</sup>

För att styrka innehållsvaliditeten har vi låtit en sakkunnig vid Handelshögskolan i Göteborg<sup>17</sup> kontrollera vår intervjuguide. Vi har utformat vår intervjuguide snävt i förhållande till problemfrågeställningen varför vi anser oss erhållit valida svar. Vi har inte utfört någon pilotintervju för att stärka den samtidiga validiteten men då de respondenter som intervjuades inte hade några synpunkter på intervjuguiden menar vi att den väl mäter det vi verkligen önskar undersöka.

### 2.5.2 Reliabilitet

Vid vetenskapliga rapporter är det viktigt att mätinstrumentet är tillförlitligt och har förmåga att motstå slumpinflytanden och subjektiva bedömningar av olika slag. Dessa egenskaper benämns som reliabilitet. Vid intervjuer är undersökningens tillförlitlighet i hög grad relaterad till intervjuarens förmåga då bedömningarna kan innehålla olika typer av bedömningsfel.<sup>18</sup>

För att höja uppsatsens reliabilitet har vi vidtagit olika åtgärder. För att kontrollera reliabiliteten har vi i enlighet med Runa Patel varit två närvarande vid samtliga intervjutillfällen. Detta stärker enligt Patel internbedömarreliabiliteten<sup>19</sup>. Vidare har vi för att stärka reliabiliteten fått våra intervjumallar godkända av expertis på Handelshögskolan i Göteborg<sup>20</sup>. Frågeformulären har i hög utsträckning haft samma struktur för samtliga respondenter för att göra svaren jämförbara. En ytterligare åtgärd har varit att spela in intervjuerna på band då vi därmed har haft möjlighet att göra bedömningarna i efterhand och efter flera avlyssningar.

<sup>15</sup> Ejvegård, *Vetenskaplig metod*, 67.

<sup>16</sup> Patel, *Forskningsmetodikens grunder*, 86.

<sup>17</sup> Stefan Schiller är docent vid Företagsekonomiska institutionen.

<sup>18</sup> Patel, *Forskningsmetodikens grunder*, 86.

<sup>19</sup> Ibid., 87.

<sup>20</sup> Stefan Schiller är docent vid Företagsekonomiska institutionen.



## 2.6 Källkritik

För att styrka trovärdigheten i uppsatsen har vi vidtagit ett flertal åtgärder för de tryckta källorna samt för de intervjuer vi utfört.

### 2.6.1 Intervjuer

Vid intervjuer är det viktigt att frågor och svar inte färgas av författarens eller respondentens egna åsikter. Det är således viktigt att forskaren försöker att bilda sig en uppfattning om respondentens ställningstagande och hur dennes svar influeras av egna och andras åsikter.<sup>21</sup>

Vi har valt att intervjua personer på stora börsnoterade svenska företag varför de borde ha stor erfarenhet inom området. Samtliga respondenter har varit aktiva inom det område vi önskat undersöka. Detta leder till att samtliga respondenter kunskaper inom området inte behöver ifrågasättas. Vidare har samtliga respondenter gått med på att respondentens och företagets namn trycks i uppsatsen vilket visar att de står för de avgivna svaren. Vi anser därmed att den genom intervjuer insamlade informationen är tillräckligt tillförlitlig för att användas vid analys och slutsats.

### 2.6.2 Tryckta källor

Tryckt material måste granskas ur saklighetssynpunkt vilket innebär att det som står ska vara rätt ur objektivitetssynpunkt vilket innebär att författaren är opartisk inför ämnet. För att bedöma dessa utgår Ejvegård från fyra olika krav, nämligen äkthetskrav, oberoendekrav, färskhetskrav och samtidighetskrav.<sup>22</sup>

Äkthetskravet mäter huruvida materialet är äkta. Vi har inte någon anledning att tro att vårt material inte är äkta varför de tryckta källorna väl lever upp till detta krav.

Att forskaren tar reda på varifrån uppgifter kommer gör att de lever upp till oberoendekravet. Generellt kan man säga att primärkällor skall användas före sekundärkällor varför vi i vår uppsats huvudsakligen använt oss av primärkällor.

Färskhetskravet utgår från att det generellt sett är bättre att använda sig av senast möjligt daterade källor. Vi har i vår uppsats enbart använt oss av respektive verks senaste upplaga för att försäkra oss om att informationen är aktuell. Vad gäller tidningsartiklar har vi med ett undantag endast använt artiklar från 2002.

Samtidighetskravet innebär att en bok som ligger närmare beskrivna händelser i tiden anses vara mer adekvat än en bok som skrivits långt efter de undersökta händelserna. Då ikraftträdandet av IAS 38 och RR 15 skett inom de senast tre åren anser vi att teori och forskning om dessa inte är avlägsna och att alla källor kan anses vara ”färska”.

Då vi i samtliga fall samlat in fakta som uppfyller samtliga av ovan nämnda krav anser vi att vår informationsinsamling från tryckta källor kan anses vara tillförlitlig.

<sup>21</sup> Ejvegård, *Vetenskaplig metod*, 18.

<sup>22</sup> *Ibid.*, 59-61.



### 3 Teoretisk referensram

*Vi ämnar i detta kapitel ge en bild över den redovisningsteori som berör uppsatsens frågeställning. Kapitlet inleds med en redogörelse över redovisningens mål och de kvalitativa krav redovisningen skall tillgodose samt rådande redovisningsprinciper. Därefter följer en presentation av svensk och internationell redovisningsreglering samt skillnaderna dem emellan. Kapitlet avslutas med en beskrivning av hur redovisningen av forskning och utveckling sker i praktiken och följs av en sammanfattning av kapitlet.*

#### 3.1 Redovisningens mål

Redovisningens utveckling föregås ofta av en diskussion av redovisningsteorins nuvarande brister. Målsättningen med redovisningen är primärt att tjäna användare av redovisningsinformation. Eftersom redovisning betraktas vara användbar och nödvändig när det kommer till beslutsfattande och hanterbarhet av knappa resurser i företag och i samhället i stort. Bland redovisningens intressenter ingår exempelvis företagsledning, analytiker, journalister, kommun, stat och anställda. Redovisningens mål är utvecklade med tanke på användarna som är tvungna att lita till den information som redovisningen innehåller. De flesta användarna är framför allt intresserade av företagets framtida avkastningsmöjligheter samt deras mål är att reducera osäkerheten om framtiden. Enligt Financial Accounting Standards Board (FASB) definieras de målen såsom framställs nedan:<sup>1</sup>

##### 3.1.1 Rationalitet

Med rationalitet avses att aktörer har en total överblick både över sina handlingsalternativ samt konsekvenserna av dessa<sup>2</sup>. Detta innebär att aktörer skall vara tillräckligt erfarna inom redovisningsområdet och med hjälp av redovisningsinformationen kunna fatta rationella beslut. Redovisningsinformationen riktar sig därmed inte till dem som varken förstår eller har ett ekonomiskt intresse i verksamheten. Detta innebär följaktligen att det förutsätts att de som tillämpar redovisningen har vissa kunskaper inom ämnesområdet.<sup>3</sup>

##### 3.1.2 Eliminering av osäkerhet

En bra prognos ökar kunskaper om företagets utsikter såsom eliminering av osäkerhet. Detta innebär att redovisningsinformationen skall gynna intressenter för att underlätta prognoser om framtiden samt att skapa en historisk bild av företaget. Målet med eliminering av osäkerhet baseras på det faktum att det grundläggande intresset för användarna är att de vill bestämma vilka avkastningsmöjligheterna är.<sup>4</sup>

##### 3.1.3 Information om tillgångar och skulder

Målet med redovisningsinformationen är också inriktat mot redovisningens faktiska struktur och innehåll vilket underlättar för användarna att identifiera företagets styrka och svagheter. I en redovisning skall ett företags tillgångar framgå samt vem eller vilka

<sup>1</sup> Pär Falkman. *Teori för redovisning* (Lund: Studentlitteratur, 2000), 58-59.

<sup>2</sup> Holme och Krohn Solvang, *Forskningsmetodik*, 326.

<sup>3</sup> Falkman, *Teori för redovisning*, 59.

<sup>4</sup> Ibid.



som har ett legitimt krav på dessa. Redovisningsinformation om tillgångars och skulders värde, samt förändringar av dessa, skall finnas i företagets redovisning.<sup>5</sup>

## 3.2 Kvalitativa egenskaper på redovisningen

Förutom syftet att redovisningen skall ge en rättvisande bild, finns det ett antal krav i anknytning till informationens nyttovärde<sup>6</sup>. Dessa kvalitativa egenskaper har nära samband med den rättvisande bilden. FASB har utarbetat ett ramverk vilket omfattar en redogörelse av grundläggande kvalitativa egenskaper hos användbar redovisningsinformation<sup>7</sup>. Detta medför att redovisningen skall vara relevant, vilket avser att den skall vara till nytta för beslut. Egenskapen relevans har likväl förknippats med vissa andra egenskaper, framför allt egenskaperna tillförlitlighet och jämförbarhet<sup>8</sup>.

### 3.2.1 Relevans

Huvudkriteriet är att redovisningsinformationen skall vara relevant. Endast information som påverkar användarens beslutsfattande anses vara relevant. Detta innebär att det underlättar för beslutsfattaren att uppnå sina mål.<sup>9</sup>

### 3.2.2 Tillförlitlighet

Tillförlitlighet medför att redovisningen har förmåga att avbilda den ekonomiska verkligheten i företaget. Redovisningsinformationen betraktas vara tillförlitlig om den återger en ”korrekt” bild av denna verklighet och gör det på ett trovärdigt sätt. Dessa båda aspekter av egenskapen kan beskrivas utifrån begreppen validitet respektive verifierbarhet.<sup>10</sup>

#### 3.2.2.1 Validitet

Det är mer väsentligt att informationen är tillförlitlig än att den är relevant. Om redovisningsinformationen är valid anses den vara tillförlitlig<sup>11</sup>. Detta uppnås genom att begränsa sig till att mäta och inkludera värden endast ifrån det objekt eller den egenskap som i redovisningen angetts som mätobjekt.

#### 3.2.2.2 Verifierbarhet

I redovisningssammanhang är verifierbarhet en sanningshalt av ett mått med någon form av bevis, det vill säga en ”verifikation”. Följaktligen betraktas en transaktion vara verifierbar. Detta innebär att anskaffningsvärdet av ett lager är verifierbart eftersom det kan stödjas av inköpsfakturor och verifikationer. Graden av verifierbarhet stiger då bedömningarna inte skiljer sig mellan inbördes oberoende bedömare. Eftersom de mått som används i redovisningen ofta bygger på subjektiva bedömningar har kriteriet getts en vidare innebörd.<sup>12</sup>

<sup>5</sup> Falkman, *Teori för redovisning*, 60.

<sup>6</sup> Lennart Eriksson. *Koncernredovisning* (Lund: Studentlitteratur, 1998), 26.

<sup>7</sup> Falkman, *Teori för redovisning*, 61.

<sup>8</sup> Dag Smith. *Redovisningens språk* (Lund: Studentlitteratur, 2000), 26-27.

<sup>9</sup> Eriksson, *Koncernredovisning*, 17-18.

<sup>10</sup> Smith, *Redovisningens språk*, 26-27.

<sup>11</sup> Eriksson, *Koncernredovisning*, 17-18.

<sup>12</sup> Smith, *Redovisningens språk*, 28-29.





### 3.2.3 Jämförbarhet

Begreppet jämförbarhet kan förklaras på olika sätt. Ett sätt är att återge en ”rättvisande bild”. Den ”rättvisande bilden” i sig innebär att redovisningsinformation blir jämförbar företag emellan och från år till år oberoende av om samma redovisningsprocedurer har följts. Det finns emellertid en striktare tolkning av jämförbarhetskravet där varje post måste mätas på exakt samma sätt och med samma redovisningsprinciper över år för att kunna uppnå jämförbarhet.<sup>13</sup>

## 3.3 Redovisningsprinciper

Det finns ett antal redovisningsprinciper som skall tillämpas när företag upprättar sin årsredovisning. Dessa principer är underordnade och företaget behöver inte följa dessa om det förhindrar att kraven på översiktlighet, god redovisningssed och rättvisande bild kan uppfyllas.<sup>14</sup>

### 3.3.1 God redovisningssed och rättvisande bild

Begreppet god redovisningssed har länge funnits i svensk lagstiftning. För att kunna uppfylla kravet på god redovisningssed skall företagen tillämpa Bokföringslagen och Årsredovisningslagen.<sup>15</sup> Utöver dessa lagar skall företagen även följa rekommendationer från Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet samt den praxis som finns bland representativa bolag. En förklaring av begreppet ”rättvisande bild”, som ingår i EG:s bolagsdirektiv och varför det skall inkluderas i medlemsländernas lagstiftning, är att det står för den bild av företagets ekonomiska ställning som ett antal meriterade personer kan enas om.<sup>16</sup>

### 3.3.2 Försiktighetsprincipen

Enligt försiktighetsprincipen skall företaget undervärdera sina tillgångar respektive övervärdera sina skulder. Detta medför att omsättningstillgångar värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet<sup>17</sup>. Försiktighetsprincipen har länge tillämpats i svensk och internationell redovisning trots att den strider mot tanken på att redovisningen ska ge en rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning. En konsekvens av försiktighetsprincipen är att företagets intressenter kan få en överdriven negativ bild av företaget. Konsekvenserna av detta är ofta mildare än om intressenterna får en överdriven positiv bild.<sup>18</sup>

### 3.3.3 Matchningsprincipen

Matchningsprincipen innebär att företagets intäkter ska matchas mot kostnader för de resurser som använts för att skapa intäkten. Detta är således beroende av när intäkterna erkänns i redovisningen.<sup>19</sup> Principen är emellertid förenad med samma principiella och

<sup>13</sup> Eriksson, *Koncernredovisning*, 21-22.

<sup>14</sup> Rune Lönnqvist. *Årsredovisning i aktiebolag och koncerner* (Lund: Studentlitteratur, 1998), 26.

<sup>15</sup> Ljungberg, Roland och Dan Phillips. *Koncernredovisning i praktiken* (Stockholm: Bonnier utbildning, 2001), 18.

<sup>16</sup> Lönnqvist, *Årsredovisning i aktiebolag och koncerner*, 25.

<sup>17</sup> Smith, *Redovisningens språk*, 91.

<sup>18</sup> Lönnqvist, *Årsredovisning i aktiebolag och koncerner*, 27-28.

<sup>19</sup> Smith, *Redovisningens språk*, 85.



praktiska problem som värderingen av lagret till historisk kostnad. Om matchningen görs på ett missvisande sätt kommer redovisningen även att visa en missvisande bild av periodresultatet.

### 3.4 Svensk reglering

Svensk redovisning regleras av Årsredovisningslagen (ÅRL), Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet. Samtliga företag som undersöks i uppsatsen skall enligt Bokföringslagen 6 kap 1 § tillämpa ÅRL men uppfyller även kriterierna för att få tillämpa Redovisningsrådets rekommendationer samt BFN.

#### 3.4.1 Årsredovisningslagen

Skyldigheten att upprätta koncernredovisning är reglerad främst i Årsredovisningslagen. ÅRL är relativt omfattande och ger vägledning för hur koncernredovisningen skall upprättas. Enligt ÅRL skall redovisningen upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.<sup>20</sup> Vidare skall koncernens resultat- och balansräkningar samt noter upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av ställning och resultat för de företag som omfattas av koncernredovisningen.<sup>21</sup>

#### 3.4.2 Redovisningsrådet

Redovisningsrådet grundades 1989. Stiftare var BFN, Föreningen Auktoriserade revisorer och Sveriges Industriförbund (numera Svenskt Näringsliv). Föreningen har som syfte att främja utvecklingen av god redovisningssed ur främst ett aktiemarknadsperspektiv.<sup>22</sup>

Redovisningsrådets rekommendationer syftar till att enhetliga rekommendationer tillämpas för transaktioner och händelser av olika slag och att upplysningar lämnas som är av betydelse vid fattande av finansiella beslut. Avslutningsvis är syftet med rekommendationerna att företagens finansiella rapportering håller en kvalitativt hög nivå som tillgodoser även den internationella kapitalmarknadens krav. Rådets rekommendationer samt uttalande ämnar följas av företag vars aktier är föremål för offentlig handel samt företag som på grund av sin storlek är av allmänt intresse.<sup>23</sup> Läsaren bör ta i beaktande att Redovisningsrådets rekommendationer inte alltid överensstämmer med ÅRL.

##### 3.4.2.1 RR 15 Immateriella tillgångar

Redovisningsrådets rekommendation 15 berör redovisningen av immateriella tillgångar. Immateriella tillgångar kännetecknas av att tillgången saknar fysisk substans<sup>24</sup>. Enligt RR 15 definieras en immateriell tillgång som följer:

*”En immateriell tillgång är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk substans som används i produktionen eller tillhandahållet av varor eller tjänster samt för uthyrning till andra eller för administrativa ändamål.”<sup>25</sup>*

<sup>20</sup> Ljungberg och Phillips, *Koncernredovisning i praktiken*, 12.

<sup>21</sup> Årsredovisningslagen, 4 kap 6 §.

<sup>22</sup> FAR, *FARs samlingsvolym 2002*, 613.

<sup>23</sup> *Ibid.*, 613-614.

<sup>24</sup> Pär Falkman. *Externredovisningens grunder* (Lund: Studentlitteratur, 2001), 61.



Den immateriella tillgången skall också uppfylla vissa krav uppställda i FAR:s samlingsvolym.

### 3.4.2.1.1 Forskning och utveckling

#### Forsknings- och utvecklingsfas

Om ett företag inte kan särskilja forskningsfasen från utvecklingsfasen, anses utgifterna tillhöra forskningsfasen och kostnadsförs därmed då de uppkommer<sup>26</sup>. För att företag skall kunna aktivera internt upparbetade tillgångar i balansräkningen måste det röra sig om utvecklingsutgifter. Dessa skall ha uppstått som en del av utvecklingsfasen för produkten eller tjänsten<sup>27</sup>. De kostnader som uppstår under forskningsfasen får således inte aktiveras.

#### Krav

Utgifter för utveckling (eller utgifter för utvecklingsfasen i ett projekt) skall tas upp som en immateriell tillgång i balansräkningen om, och endast om, företaget kan visa att samtliga av nedanstående förhållanden föreligger:<sup>28</sup>

- a) *Det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella tillgången så att den kan användas eller säljas.*
- b) *Företagets avsikt är att färdigställa den immateriella tillgången och använda eller sälja den.*
- c) *Företaget har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella tillgången.*
- d) *Den immateriella tillgången medför att framtida ekonomiska fördelar för företag sannolikt ökar. Företaget skall bland annat kunna påvisa att det finns en marknad för det som produceras med den immateriella tillgången eller för den immateriella tillgången som sådan. När tillgången avses att användas internt skall dess användbarhet kunna påvisas.*
- e) *Det finns erforderliga och adekvata tekniska, finansiella och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella tillgången.*
- f) *Företaget kan på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som kan hänföras till den immateriella tillgången.*

#### Avskrivningar

Enligt ÅRL 4 kap 4 § får immateriella tillgångar skrivas av under fem år<sup>29</sup>. RR 15 däremot tillåter en avskrivningsperiod likställd med nyttjandeperioden dock högst 20 år om inte särskilda skäl finns<sup>30</sup>. Tillgångarna skall börja skrivas av i början av nyttjandeperioden för produkten. Vid bestämning av nyttjandeperiod skall faktorer som bland

<sup>25</sup> FAR, FARs samlingsvolym 2002, 805.

<sup>26</sup> Ibid., 810.

<sup>27</sup> Falkman, *Externredovisningens grunder*, 65.

<sup>28</sup> FAR, FARs samlingsvolym 2002, 810.

<sup>29</sup> Ibid., 291.

<sup>30</sup> Ibid., 813.



annat nyttjandevärde för den egna samt andra företagsledningarna, inkurans, stabilitet i branschen, konkurrenters förehavanden som kan sänka värdet på tillgången vägas in<sup>31</sup>. Avskrivningstiden skall kontrolleras vid varje årsbokslut<sup>32</sup>.

### Nedskrivningar

Vid kontroll av behov av nedskrivning av immateriella tillgångar skall RR 17 *Nedskrivningar* tillämpas<sup>33</sup>.

### Upplyningsplikt

Vid redovisning av immateriella tillgångar skall de delas upp i internt upparbetade immateriella tillgångar och förvärvade immateriella tillgångar samt att det skall lämnas en redogörelse för tillämpad avskrivningsmetod samt nyttjandeperiod eller tillämpad procentsats för avskrivning. Beloppsuppgifter och besked för periodens början och slut skall ges om följande:<sup>34</sup>

- Anskaffningsvärde
- Ackumulerade avskrivningar
- Ackumulerade nedskrivningar
- Under vilka rubriker i resultaträkningen avskrivningar av immateriella tillgångar redovisas.

Vidare skall även skäl till att avskrivningstiden överstiger tjugo år redovisas. För de punkter där någon annan av Redovisningsrådets rekommendationer tillämpas skall deras upplyningsplikt följas.<sup>35</sup>

#### 3.4.2.2 Nyheter/avvikelser jämfört med tidigare nationell normgivning

Redovisningen av forsknings- och utvecklingskostnader behandlas i bokföringsnämndens rekommendation BFN RI *Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader*. Enligt BFN:s rekommendation skall utgifter för tillämpad forskning och utveckling tas upp som en tillgång när ett antal kriterier är uppfyllda.<sup>36</sup>

RR 15 delar forsknings- och utvecklingsverksamheten i två faser; forskning och utveckling. Utgifter för forskning skall kostnadsföras och utgifter för utveckling aktiveras och skrivs av i koncernredovisningen, när av rekommendationen angivna kriterier är uppfyllda.<sup>37</sup>

Enligt ÅRL 4 kap 2 § får utgifter ”för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år” tas upp som immateriell anläggningstillgång. BFN RI behandlar endast forsknings- och utvecklings-

<sup>31</sup> FAR, *FARs samlingsvolym 2002*, 814.

<sup>32</sup> *Ibid.*, 816.

<sup>33</sup> *Ibid.*

<sup>34</sup> *Ibid.*, 817.

<sup>35</sup> *Ibid.*, 818.

<sup>36</sup> *Ibid.*, 524.

<sup>37</sup> *Ibid.*, 810.



kostnader. Det finns för närvarande inte någon rekommendation som behandlar vilka utgifter för ”liknande arbeten” som får aktiveras. Den avgränsning som görs i RR 15 punkterna 56 och 57 är därför mer restriktiv än den praxis som hittills tillämpats för vilka andra utgifter (förutom utgifter för utveckling) som kunnat aktiveras, till exempel utgifter av ”uppstartskaraktär”.<sup>38</sup>

### 3.5 Internationell reglering

Det finns idag ett flertal olika internationella och nationella normgivare.<sup>39</sup> Detta är ett hinder vid internationella placeringar, försvårar jämförelser för aktieägarna och bidrar till ökade kostnader. EU beslutade i februari 2001 att IASB:s ”core set of standards”<sup>40</sup> skall tillämpas från 2005 i samtliga EU-länder.<sup>41</sup>

#### 3.5.1 EU Rådets 7:e direktiv

EU Rådets 7:e direktiv om sammanställd redovisning redogör för hur koncernredovisningen skall upprättas. Direktivet bör, även om det finns vissa dispositiva regler, uppfattas som en minimistandard vid upprättande av redovisning i koncerner. ÄRL:s 7:e kapitel om koncernredovisning bygger till stor del på EU Rådets direktiv.<sup>42</sup>

#### 3.5.2 IASB

International Accounting Standards Board (IASB) är en Londonbaserad oberoende normgivare. IASB är finansierad med privata medel. Organisationen består av medlemmar från nio länder och de strävar efter att få en harmoniserad redovisning som värnar om högkvalitativ och jämförbar information. Denna information skall kunna ligga till grund för finansiella beslut i den industrialiserade världen.<sup>43</sup> IASB samarbetar med ett flertal nationella normgivare där deras rekommendationer står som förebild för flera länders nationella normgivning.<sup>44</sup>

##### 3.5.2.1 IAS 38 Intangible Assets

IAS 38 *Intangible Assets* trädde ikraft den 1 juli 1999 som en ersättare för IAS 4 *Depreciation Accounting* och IAS 9 *Research and Development Costs*.<sup>45</sup> IAS 38:s definition av immateriella tillgångar skiljer sig inte mycket från RR 15. Enligt IAS 38 definieras ”intangible assets” som:

<sup>38</sup> Carlsson, Anna. Redovisningsrådets rekommendationer RR 15 Immateriella tillgångar. *Balans*, nr 11 (2000): 16.

<sup>39</sup> Hervé, S. and A. Jeny-Cazavan. *International accounting disharmony: the case of intangibles*, Accounting Auditing & Accountability Journal, Vol. 14 No. 4, 2001, 478.

<sup>40</sup> Buisman, J. Svenska företag kan koncernredovisa enligt IAS – I princip. *Balans*, nr 1, (2000): 10.

<sup>41</sup> Hervé och Jeny-Cazavan, *International accounting disharmony: the case of intangibles*, 477.

<sup>42</sup> Ljungberg och Phillips, *Koncernredovisning i praktiken*, 23.

<sup>43</sup> <http://www.iasb.org.uk/cmt/>, 2002-12-05, 20:12.

<sup>44</sup> Hervé och Jeny-Cazavan, *International accounting disharmony: the case of intangibles*, 477.

<sup>45</sup> <http://www.iasb.org.uk/cmt/>, 2002-12-05, 21:15.



“...an intangible asset as being separately identifiable, non-monetary, without physical substance and held by an entity in order to produce or supply goods or services, to rent to others or for administrative purposes.”<sup>46</sup>”

Då RR 15 bygger på och till stora delar är en översättning av IAS 38 så redogörs här enbart för de delar som inte är presenterade i den svenska motsvarigheten. IAS har separata rekommendationer för olika typer av immateriella tillgångar såsom IAS 2, IAS 11, IAS 17 och IAS 32. IAS 38 behandlar de immateriella tillgångar som inte behandlas i de övriga såsom forskning och utveckling.<sup>47</sup>

Den största och mest betydande skillnaden mellan Redovisningsrådets och IASB:s rekommendationer är att företag enligt IAS 38 får värdera sina immateriella tillgångar utifrån deras ”fair value”. Begreppet ”fair value” motsvarar marknadsvärde på en aktiv marknad. IASB hävdar att detta ger en mer rättvisande bild av företagens ekonomiska ställning. Finns ingen aktiv marknad för produkten skall produkten värderas enligt framställningskostnaderna.<sup>48</sup> Detta sker då enligt samma tillvägagångssätt som RR 15 förespråkar.

### **3.6 Skillnader mellan svenska och internationella normgivare**

Den mest betydelsefulla skillnaden mellan RR 15 och internationell normgivning är att den sistnämnda i vissa fall tillåter en annan värderingsmetod än RR 15, nämligen värdering till marknadsvärde. Anledningen till att denna värderingsmetod inte är tillåten i Sverige är enligt FAR att det ofta är svårt att fastställa marknadsvärdet för en immateriell tillgång.<sup>49</sup> Skall värderingen ske enligt marknadsvärden kan företagen bortse från den faktiska transaktionen eller händelsen.<sup>50</sup>

### **3.7 Hur sker redovisningen i praktiken**

Redovisningen av immateriella tillgångar sker i två steg. Företaget måste först lägga upp en strategi för vilka utgifter som skall aktiveras. Därefter skall företaget ta ställning till när utgifterna skall aktiveras och hur lång avskrivningstid som skall tillämpas.

#### **3.7.1 Fastställande av forskning och utveckling**

Uppkomsten av en tillgång baseras på en transaktions eller händelses dualitet, det vill säga sambandet som till exempel mellan köpare och säljare eller mellan låntagare och kreditgivare. Båda parter får därmed samtidigt information om transaktionens omfattning. Processen för hur man definierar och värderar immateriella tillgångar är

---

<sup>46</sup> Cearns, K. *Accounting for intangible*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1999, 82.

<sup>47</sup> Ibid., 83.

<sup>48</sup> Ibid., 84.

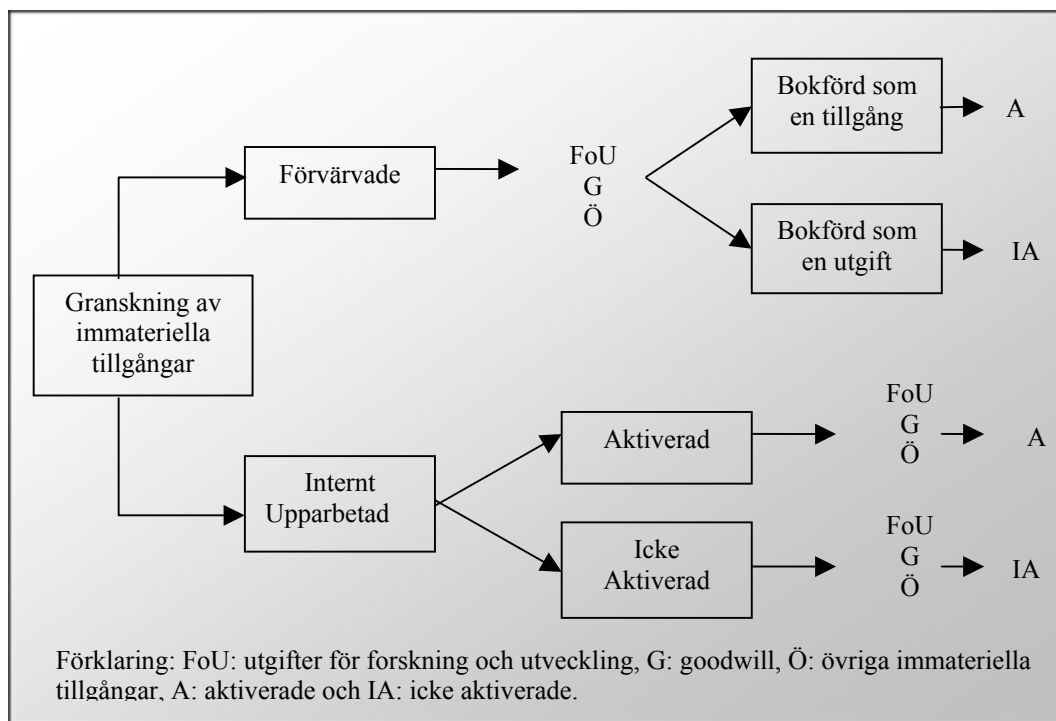
<sup>49</sup> Falkman, *Externredovisningens grunder*, 69.

<sup>50</sup> Tollington, T. and J. Liu. *When is an asset not an asset?* London: Middlesex University Business School, Management Decision 36/5, 1998, 346.



sammankopplad till dels den dubbla bokföringen och dels synen på balansräkningen som en summering av dess tillgångar och åtaganden.<sup>51</sup>

Hervé presenterar i sitt verk *International accounting disharmony* hur definiering av immateriella tillgångar går till. Tankegången åskådliggörs i figur 1 nedan.



Figur 1: Aktivering eller kostnadsföring av immateriella tillgångar<sup>52</sup>

Då denna metod inte är exakt lika för alla företag utan endast ett exempel på tillvägagångssätt så redogör vi för varje intervjuat företags tillvägagångssätt i vårt empirikapitel.

### 3.7.2 Redovisning i balans- och resultaträkning

Den reglering av immateriella tillgångar som Redovisningsrådet arbetat fram innan RR 15 medgav inte att forskning och utveckling togs upp som en tillgång i koncernens redovisning. Den nya rekommendationen RR 15 medger som tidigare nämnts att vissa utvecklingsutgifter tas upp i koncernredovisningen som en tillgång i balansräkningen. Koncernerna får därefter skriva av tillgången. Kostnaderna för forskning, viss utveckling, avskrivningar samt eventuella upp- och nedskrivningar tas upp i koncernens resultaträkning för den berörda perioden.

<sup>51</sup> Tollington and Liu, *When is an asset not an asset?*, 346.

<sup>52</sup> Hervé and Jeny-Cazavan, *International accounting disharmony: the case of intangibles*, 485.



### **3.8 Sammanfattning**

Primärt är redovisningens mål att tjäna användare av finansiell information. Redovisningen skall kunna ligga till grund för beslutsfattande varför vissa krav om rationalitet och eliminering av osäkerhet kan ställas på redovisningen. Det finns också vissa kvalitativa krav på redovisningen. Informationen skall vara till exempel relevant, tillförlitlig och jämförbar. För att uppfylla dessa krav skall företagen följa vissa redovisningsprinciper såsom god redovisningssed och rättvisande bild samt principer om försiktighet och matchning av intäkter och utgifter.

I Sverige regleras redovisningen av ÅRL, BFN och Redovisningsrådet. Redovisningsrådet, som är en förening under FAR och Svenskt Näringsliv, ger ut rekommendationer som företag noterade vid Stockholmsbörsen skall följa. Enligt RR 15, som behandlar immateriella tillgångar, får delar av företags utveckling tas upp som en tillgång i balansräkningen. För att detta skall kunna ske skall vissa uppställda kriterier vara uppfyllda.

EU strävar efter en homogen redovisning varför beslut har fattats att samtliga EU-medlemmar skall tillämpa IAS rekommendationer från och med år 2005. IAS rekommendationerna ges ut av det Londonbaserade IASB. Den största skillnaden mellan RR 15 och IAS 38 är att tillgångar enligt IAS får värderas till marknadsvärde.

För att utvecklingen skall klara kriterierna i RR 15 är det viktigt att företagen har en väl fungerade organisation och att riktlinjerna är klara för hur aktiveringen skall utföras. Samtidigt är det viktigt att företagen är medvetna om produktens livslängd så att en rättvisande avskrivningstid kan tillämpas.





## 4 Empiri

I detta kapitel redogör vi för den information vi erhållit genom personliga intervjuer med respondenter från AB Volvo, Volvo Lastvagnar AB, Scania AB och AB SKF. Intervjuerna är omskrivna för att bättre passa uppsatsens format. Varje intervju innehåller tre delar. Först lämnas en redogörelse för omfattningen av respektive företags forskning och utgifter. Därefter presenteras vad respondenten anser om normgivningen utan att hänföra till det egna företaget. Detta följs av hur det egna företaget påverkas av den nya rekommendationen. Varje intervju avslutas med att respondenter redogör för sina tankar kring IAS 38. För att ge läsaren en bättre närvarokänsla har vi redovisat respondenternas svar på våra intervjufrågor i personlig form.<sup>1</sup>

### 4.1 AB Volvo

**Intervjuperson: Mats Pettersson, koncernredovisningschef**

#### 4.1.1 Omfattning på forskning och utveckling

AB Volvo hade kostnader för forskning och utveckling i resultaträkningen förra året (2001) på 5,4 miljarder kronor. Vi aktiverade 1,9 miljarder så sammanlagt hade vi 7,3 miljarder i utgifter. Vår forskning och utveckling ligger på en stabil nivå. Vi gjorde i början av året ett stort förvärv. Detta förvärv genomfördes för att uppnå synergier och på så sätt få ner kostnaderna. Samtidigt ökar dock kraven på bland annat motorerna vilket bidrar till ökade kostnader varför Volvo troligen inte kommer att märka någon stor skillnad i framtiden. De kostnadsfördelarna Volvo får från synergier motverkas således av ökade krav.

#### 4.1.2 Frågor om svenska normer

##### RR 15 kontra tidigare lagstiftning

Teorin i RR 15 är logisk i och med att företagen får aktivera delar av utvecklingen. Man kan dock säga att hela bedömningen om vad som skall aktiveras och inte är väldigt diffus. Företag som skall tillämpa RR 15 kan tolka den på flera olika sätt utan att för den sakens skull bryta mot reglerna. Den praxis som funnits tidigare, där allt kostnadsförts, var mindre subjektiv. Det var enklare att jämföra företagen. Den nya regleringen gör det betydligt mer komplext. Detta innebär en försvåring för användarna.

Samtidigt måste man beröra övergångsreglerna som är ganska absurda där man börjar aktivera från den tidpunkt som man tillämpar RR 15, utan att räkna om föregående år, vilket ger en positiv resultatverkan under de första åren. Påverkan är störst första året och klingar sedan av under ett antal år tills man hunnit ikapp. Det är en ganska lång tidsperiod vi pratar om, för AB Volvo sju till åtta år, innan man har helt jämförbara siffror igen. Detta upplever jag som väldigt märkligt. Regleringen syftar ju trots allt till att ge investerare och andra intressenter information men den här typen av bestämmelser försvårar den processen. RR 15 medför således inte att redovisningen blir bättre, särskilt inte under övergångsperioden. Därefter märks nog ingen skillnad från förut.

<sup>1</sup> En personbeskrivning av respondenterna finns i bilaga 6.



### **Tolkningsutrymme i RR 15**

Helt klart lämnar RR 15 för stort utrymme för egna tolkningar. Problemet med rekommendationerna är att de skall tillämpas av alla branscher under olika omständigheter så formuleringen av en sådan här rekommendation är inte enkel.

### **För- respektive nackdelar med RR 15**

Den nya rekommendationen kräver en omfattande organisation som är mycket kostsam vilket skapar stora merkostnader. En fördel är att man får mer fokus på efterkalkyler. Då man skall sätta upp ett visst projekt sätter man upp kalkyler som motiverar investeringarna som givetvis måste vara lönsamma. Ibland gör man en efterkalkyl för att se hur utfallet verkligen blev för att lära sig om kommande utvecklingsprojekt. Möjligen kan RR 15 leda till att man blir bättre på detta.

### **4.1.3 Frågor om AB Volvos tillämpande av RR 15**

#### **Tillämpandet av RR 15 redan 2001**

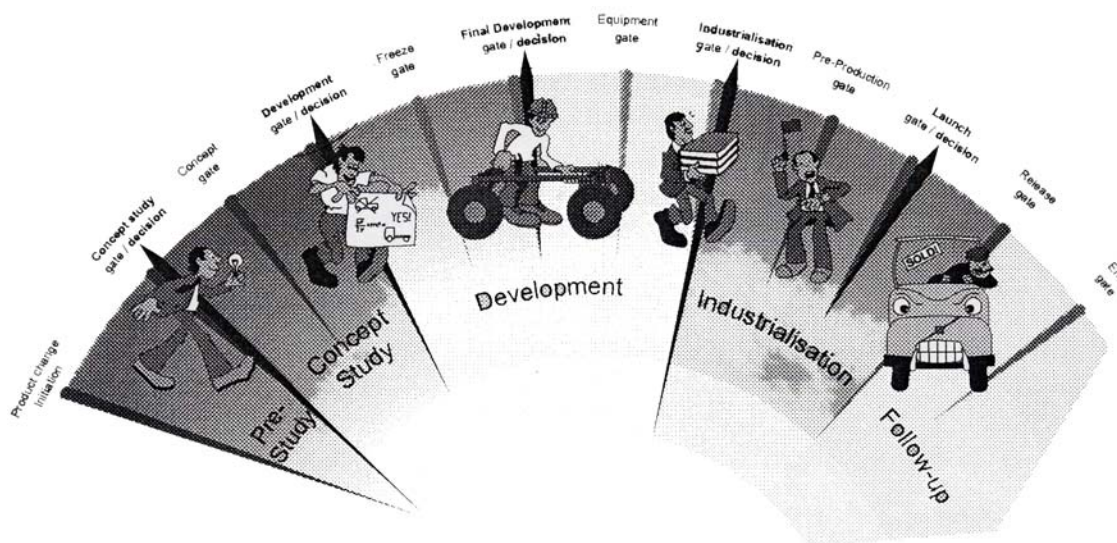
AB Volvo har tillämpat RR 15 redan från bokslutet 2001. Detta på grund av att RR 15 skulle tillsammans med flertalet andra rekommendationer från början träda ikraft redan 2001. AB Volvo satsade mycket under 2000 för att klara övergången till RR 15. När sedan ikraftträdandet sköts upp i december 2001 hade Volvo möjlighet att ändra om redovisningen. Om man skulle vänta till 2002 var man tvungen att vänta med att tillämpa samtliga nya rekommendationer. Den 2 januari 2000 gjorde Volvo stora förvärv (Renault Trucks och Mack Trucks) som var kalkylerade enligt de nya rekommendationerna. En omräkning skulle bidra till stora skillnader i förvärvsbalansen. Att då göra på det gamla sättet 2001 och sedan räkna om för 2002 hade varit alldeles för tidskrävande och kostsamt för AB Volvo varför man valde att tillämpa dem från 2001. Om det bara hade handlat om RR 15 hade AB Volvo säkerligen väntat till 2002.

Detta ledde till att resultatet ökade med cirka 2 miljarder. Under de kommande åren kommer den positiva resultatpåverkan avta under sju till åtta år. Tilläggas bör att Volvo under 2001 genomförde utveckling av en helt ny lastbil för Europa vilket bidrar till att resultatpåverkan blev ovanligt stor.

#### **Fastställande av vilka utgifter som aktiveras**

Volvos R&D-aktiviteter är indelade i tre huvudaktiviteter, nämligen forskning, utveckling av nya produkter och utveckling av existerande produkter och produktförbättringar. Det som ligger under forskningskategorin är då man forskar i nya material eller nya tekniska lösningar som inte är kopplade till någon specifik produkt. Den delen kostnadsförs fortfarande i enlighet med RR 15. Forskningsdelen utgör mellan 10-20 procent av AB Volvos totala utgifter för forskning och utgifter. Ett exempel på utveckling av helt nya produkter är utvecklingen av den helt nya lastbilen för Europamarknaden. Denna del utgör cirka 70-80 procent. Inom Volvokoncernen finns det en koncerngemensam process för hur sådant här arbete skall gå till. Denna process benämns Global Development Process (GDP). Den processen följs i alla Volvos delar

utom Volvo Aero. GDP delar in projekten i fem faser: förstudie, konceptstudie, utvecklingsfas, industrialisering och uppföljning.



Figur 2: AB Volvos GDP Guide

Mellan respektive fas finns det en ”gate” där formella beslut fattas om projektets fortlevnad. Det är utifrån dessa faser som klassificering om när man skall börja kostnadsföra ett projekt görs.

**Förstudie:** I fasen utförs planering av projektet. Man kontrollerar 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 konstruerar man 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 man först nu vet att man har en produkt som fungerar tekniskt och att man vet att framtida ekonomiska fördelar är säkrade. I denna fas utvecklas också produktionsprocessen som är kopplad till produkten.

**Uppföljning:** Här följs produkten upp och till exempel ”barnsjukdomar” rättas till.

Kontentan blir att detta är en relativt konservativ metod och att AB Volvo aktiverar en förhållandevis liten del av utgifterna för forskning och utveckling av nya produkter.



Viktigt är också att nämna att GDP tillämpades även innan RR 15 framförallt för styrningen av utvecklingsprojekt.

Då en regel är att man måste kunna koppla aktiveringen till särskilda projekt så kan man inte tillämpa schablonmässig behandling av dessa poster. De utgifter som inte kan kopplas till något projekt kostnadsförs direkt.

### **Vilken avskrivningstid som skall tillämpas**

Avskrivningarna bedöms utifrån produkternas beräknade livslängd. För en lastbilsmodell varar denna period i sju till åtta år. Detta finns med i kalkylerna som görs i början av projektet. Avskrivningarna börjar då produkten börjar säljas på marknaden. En produkts livslängd granskas vid varje årsbokslut. Det är dock ytterst ovanligt förekommande att en produkts livslängd förlängs. Företagen har i allmänhet inte så stor möjlighet att påverka avskrivningstiden. Olika delar inom AB Volvo kan ha olika avskrivningstid.

### **Motsägelser i RR 15 och ÅRL**

Vi följer i första hand Redovisningsrådets rekommendationer. Från 2005 skall ju ändå IAS tillämpas vilka stämmer väl överens med Redovisningsrådets rekommendationer.

### **RR 15:s påverkan på AB Volvos sätt att informera om forskning och utveckling i årsredovisningen**

En viss ändring av redovisningen kommer att ske. Framst kommer detta att ske på grund av de utökade kraven som RR 15 ställer. Utöver det redovisar man också till exempel satsningar på miljön.

## **4.1.4 Frågor om framtiden och tillämpandet av IAS**

### **Marknadsvärdering av forskning och utveckling**

Marknadsvärden är svåra att bedöma. Det är väldigt svårt att göra prognoser över framtida försäljning. Prognoser är ju alltid prognoser och innebär alltid en viss risk. Jag tror inte att AB Volvo kommer att tillämpa marknadsvärdering av dessa poster.

### **Övergången till IAS 38 år 2005**

I Volvos redovisning för 2002 tillämpas i praktiken IAS på alla väsentliga områden utom IAS 19 (förmåner till anställda, till exempel pensioner) samt IAS 39 (finansiella instrument). Vår uppfattning är att IAS 38 i praktiken inte utgör någon skillnad jämfört med RR 15.

## **4.2 Volvo Lastvagnar AB**

**Intervjuperson: Jonny Aronsson, Manager Financial Reporting**

### **4.2.1 Omfattning på forskning och utveckling**

Volvo Lastvagnar satsar 2-2,5 miljarder om året på forskning och utveckling. Detta är relativt mycket jämfört med andra företag inom samma bransch. I och med att AB Volvo förvärvat Renault och Mack så är förhoppningen att samforskning och utveckling skall kunna ske. Till exempel önskar man skära ner på motorfamiljerna så att de tre



bolagen skall använda sig av en modell då motorer är starkt reglerade i miljölagstiftning. Var fjärde år skärps kraven. Bakgrunden till förvärvet är att produktionen skall öka i volym och därmed möjliggöra större satsningar för att uppnå de ökade kraven. Flera konkurrenter klarar inte att bli klara i tid.

#### **4.2.2 Frågor om svenska normer**

##### **RR 15 kontra tidigare lagstiftning**

Redovisningsrekommendationen påverkar inte hur Volvo arbetar operativt, i alla fall inte i nuläget men kanske i framtiden. Redovisningen av forskning och utveckling är i dag ingen parameter i beslutsfattandet. RR 15 borde leda till en mer rättvisande bild. Utvecklingen leder till ett visst värde som borde redovisas.

##### **Tolkningsutrymme i RR 15**

RR 15 lämnar alldeles för stort utrymme och är alldeles för komplicerad. Det var väldigt komplicerat för Volvo då de började tillämpa RR 15 redan 2001. Koncernen fick stämma av med revisorer eftersom det inte fanns några andra årsredovisningar att jämföra med. Det är viktigt att inte sticka ut och ge en egen tolkning så Volvo utförde en ganska konservativ tolkning. Det var viktigt att inte riskera att aktivera för mycket. I år har man stämt av med andra börsbolag för att inte sticka ut ur mängden. Detta är svårt då man inte får aktivera för mycket samtidigt som en viss mängd måste aktiveras. Inte förrän en viss praxis har utarbetats kommer redovisningen att bli enklare. Redovisningen kommer inte att påverka beslutsfattandet för forskning och utveckling då Volvo Lastvagnar styr efter cash flow.

##### **För- respektive nackdelar med RR 15**

Nackdelar med den nya rekommendationen är att den är svårtolkad och att bedömningen av avskrivningstid är svår. Detta kan i sin tur leda till att företag får för högt värderade tillgångar.

#### **4.2.3 Frågor om Volvo Lastvagnars tillämpande av RR 15**

##### **Tillämpandet av RR 15 redan 2001**

Vi hade samma guidelines som för hela koncernen. Man ville tillämpa en rekommendation i samband med förvärvet av Renault och Mack och då var man tvungen att tillämpa hela paketet. Detta har lett till viss negativ respons på grund av att man inte får räkna om föregående års siffror varför jämförelse försvårades. "Nonsensinformation" skapas då. Volvo Lastvagnar aktiverade en miljard som förbättrade resultatet. Samma effekter drabbar alla företag men för de flesta först 2002.

##### **Fastställande av vilka utgifter som aktiveras**

Volvo arbetar med varje projekt på ganska hög nivå i organisationen. Forskning aktiveras inte i enlighet med RR 15. Volvo utgår från olika "gater" som projektet skall "passera" såsom "pre study" och "development". Då beslut fattas om att vagnen skall börja tillverkas passerar projektet "industrialisation gate".

För IT-utvecklingsprojekt är det svårare att avgöra när man vet att det blir en slutprodukt. Där finns inga "gater". Nya projekt utvecklas samtidigt som gamla vidareutveck-



las. Från nyutveckling till det att systemet börjar ”rulla ut” och aktiveras till produktionen kostnadsförs. Därefter aktiveras kostnaderna.

Vid vidareutveckling aktiveras kostnaderna. Dessa projekt är svåra att följa upp då enbart Volvokoncernen har trettio till fyrtio projekt igång per år. Projekt under en halv miljon aktiveras inte då de inte är av ”materiellt” värde. Viktigt att lägga märke till att värderingen sker på väldigt hög produktnivå. Exempel på sådana projekt är ”ny lastbil för Europa” eller ”ny lastbil för Nord- eller Sydamerika”.

#### **Vilken avskrivningstid som skall tillämpas**

Vi väljer samma avskrivningstid som produktprojektet är kalkylerat efter. Säljs en lastbil under till exempel sju år så anpassas avskrivningstiden efter det. Kalkylen säger således att när tillgången är avskriven så skall lastbilsmodellen upphöra. Svårt att veta hur väl detta kommer att stämma. I Volvo Trucks sker detta på koncernnivå och inte ute på de legala enheterna. På de enskilda enheterna kostnadsförs allt direkt men aktiveras på koncernnivå. Volvo Trucks kan dock ha en annan avskrivningstid än till exempel Volvo Bussar.

#### **Motsägelser i RR 15 och ÅRL**

Våra direktiv från huvudkontoret är att det är Redovisningsrådets rekommendationer som vi skall följa i första hand.

#### **RR 15:s påverkan på Volvo Lastvagnar AB:s sätt att informera om forskning och utveckling i årsredovisningen**

Volvo Lastvagnar kommer troligen enbart att redovisa den information RR 15 kräver.

#### **4.2.4 Frågor om framtiden och tillämpandet av IAS**

##### **Marknadsvärdering av forskning och utveckling**

Det är troligt att det finns företag som kommer att blåsa upp sina immateriella tillgångar. Volvo föredrar att redovisa samtliga kostnader vid uppkomst och upplever en försämring med att vara tvungna att aktivera vissa kostnader från utvecklingsfasen. Vi har svårt att se vitsen med att inte kostnadsföra samtliga utgifter. Redovisningsrådets rekommendationer är balansräkningsfokuserade medan Volvo Lastvagnar är resultaträkningsfokuserade. Att tillgången skall skrivas av över en tidsperiod kan göra att kostnader drabbar företaget i dåliga tider och därmed ger missvisande bild av produktens lönsamhet genom att drabba produkten under fel fas i produktlivscykeln.

#### **Övergången till IAS 38 år 2005**

Volvo kommer troligen inte att möta några svårigheter med att tillämpa IAS rekommendationer från 2005. Det finns enbart två rekommendationer som inte Redovisningsrådet behandlat i egna rekommendationer nämligen IAS 19 och 39.



## 4.3 Scania AB

Intervjuperson: Torbjörn Boije, koncernkontroller

### 4.3.1 Omfattning på forskning och utveckling

Generellt sett har Scania en utvecklingsresurs som består av en viss mängd människor som i stort sett är konstant över åren. I dag kostar de 1,8 miljarder kr om året. Ökningen av dessa kostnader sker i takt med att Scania växer organiskt och fördubblas över en tioårsperiod. Dessa arbetar inom främst tre områden nämligen grundforskning, anpassning av befintliga produkter samt nyutveckling.

Det finns enligt Scania ingen skalekonomi i forskning och utveckling. Kraven, främst miljökraven, ökar dock hela tiden vilket är kostnadskrävande. Jag anser att Scania ligger bra till och ofta steget före<sup>2</sup>. Scania tror på idén att förädlingen och utvecklingen skall ske i egen regi så att de har kontroll över hela värdekedjan och tror därmed inte på idén med outsourcing.

I vårt modulsystem bygger vi allt utifrån samma grundstenar. Vi använder oss av en hytt men i olika utföranden, vi har en motorfamilj men olika motorer och en växellådssyntes men olika växellådor. Detta leder till att vi får lägre tillverkningskostnader än om vi skulle ha haft till exempel olika motorfamiljer vilket ofta konkurrenterna har. Här får vi på så sätt skalekonomeffekter inom tillverkningen. Vi har relativt sett mindre antal artiklar och artikelnummer än konkurrenterna vilket leder till fördelar i bland annat utveckling, i tillverkning och i servicen. Utvecklingen är således väl kopplad till produktionen och efterföljande service. Det är därför vi har en monteringsavdelning kvar i Sverige eftersom motorutvecklingsavdelningen ligger här och därmed skiljer vi inte utvecklingen och produktionen åt, varken geografiskt eller som vissa andra företag ägarmässigt.

### 4.3.2 Frågor om svenska normer

#### RR 15 kontra tidigare lagstiftning

Om man tittar på ett mindre personbilsföretag såsom Saab Automobil som inte har de utvecklingsresurser som större biltillverkare har så är redovisning missvisande. Där utvecklade man en ny modell vart tredje vart fjärde år. Detta ledde till missvisande bild då stora skillnader skulle ha uppstått över tid. I Scania eller större bilföretag som till exempel Volkswagen som lanserar en ny modell varje år och har successiv utveckling som är jämn över tiden så kommer avskrivningen från produktutvecklingen vara lika stora som de löpande kostnaderna och då ger det inte så mycket mervärde.

Jag tror alla redovisningsteoretiker i grunden är lite tveksamma till immateriella tillgångar då vi i den gamla teorin har en schablon då vi sätter upp maskiner, inventarier och byggnader på balansräkningen. Dessa slås schablonmässigt ut över tiden och inget värde blir helt riktigt. Det är onödigt att försöka vara exakt då inget exakt svar finns på grund av att det rör sig om så lång tid. Det är den typ av balansvärden och

<sup>2</sup> I avsnitt 4.3 *Scania AB* avses med "jag" Torbjörn Boije och med "vi" Scania AB, då vi avsiktligt avstått från att redigera svaren hårdare.



avskrivningar där planmässigt restvärde skall kontrolleras, så kallade ”impairment test”. Problemet uppstår då vi flyttar oss till immateriella tillgångar som är ytterligare ett steg framåt och tar upp saker i balansräkningen där vi är mindre kritiska till att de kommer upp på tillgångssidan än vad vi borde vara. Om vi flyttar oss till skuldsidan så är kriteriet för en skuld att den skall vara beräkningsbar, annars är det en eventualitetsförpliktelse. Vi är inte lika kritiska på tillgångssidan. Där flyttar vi raskt upp en massa poster som leder till ett svaj i teoriövningen. Här är ett block som diskuteras ivrigt, exempelvis goodwill, forskning och utveckling samt snarlika varumärkesfrågor av olika slag och andra immateriella tillgångar. Man har en snittning av upparbetade och uppköpta immateriella tillgångar. Erfarenheten är att detta dels är för svår materia för att tas upp i balansräkningen och att det har missbrukats, antingen kunskapsmässigt eller läs-mässigt.

I USA låg politikerna bakom den här rekommendationen för att ekonomin skulle kunna blomstra och det används till kreativ redovisning och det leder kanske till bubblor i ekonomin. I USA blir effekten att man räddar en misslyckad investering med ännu en misslyckad investering. Istället för att principiellt diskutera om dessa poster har på balansräkningen att göra eller om de är kamerala så inför man en massa regelverk för att testa det här ännu noggrannare. Detta leder till en paradox. Vid aktievärdering så är ju kassaflödesanalysen någonting som fanns under tio år och idag ifrågasätts. För att stötta immateriella tillgångar så kommer samma kassaflödesanalyser in igen vid värdering av företag. Frågan är om detta är rätt. Kassaflödesanalysen innehåller så gigantiskt många brister. I USA inför man detta för att testa och är tvungna att skapa en omfattande reglering.

Europa saknar här motalternativ därför att ”impairment test” måste ske genom kassaflödesanalyser. Europa har ingen motståndskraft och hänger därför efter USA. Detta betyder om man hårdrar det riktigt, att på dessa i vissa fall diskutabla balansvärden skall göra kassaflödesanalyser kvartalsvis. Detta betyder i sin tur att dessa värden, som blir långsiktiga ”jippar” upp och ner används kvartalsvis när man mentalt skall göra framtidsbedömningar. Vi har i den historiska redovisningen ersatt historiska värden med en massa framtidsbedömningar. Frågan är då vart vi leder redovisningsteorin.

Om man sedan tittar på hur man gör en kassaflödesanalys så finns det ett oändligt antal felkällor. Många räknar med tre fyra år framåt och lägger på ett evighetsvärde. Andra använder fem sex år och sedan evighetsvärde. Det intressanta är om man har någon tillväxt de sista åren innan man börjar med evighetsvärdet. I avregleringsbranscherna såsom Telecom, utgick man från en häftig tillväxt innan man började med evighetsvärdet som består av BNP plus en viss procentsats. Om man upplever ett par år med gigantisk tillväxt så blir basen gigantisk för evighetsvärdet. Här finns inga normer utan här värderar varje analytiker för sig. Detta lägger vi sedan in i testet om vissa tillgångar. Detta resonemang gäller främst verkstadsindustrin. Vi har härmed gett redovisningen uppgifter som redovisningen inte är ämnad för. Om man tänker på företag som värderat ner sina tillgångar under en period ur ett evighetsperspektiv kan slutsatsen dras att företaget totalt tappat tron på marknaden. De stora svängningarna i balansräkningen





påverkar sedan intressenters värderingar och nyckeltal som till exempel nettoskuldssättningsgraden.

I vissa fall är det rätt bra att man måste balansera utvecklingskostnaderna såsom för små biltillverkare. I andra fall kommer det inte att bidra till stora förändringar bortsett från övergångsperioden. Man får till exempel vänta med att börja skriva av balanserade poster fem år efter balanseringen. Analytiker och andra intressenter kommer ofta ihåg att en förändring har skett det första året. RR 15 medför en positiv resultatpåverkan som sträcker sig över flera år så troligen uppstår missförstånd hos den okritiska läsaren. Rent praktisk tillämpar Scania en konservativ modell och börjar balansera utvecklingskostnader sent. Börjar man balansera för tidigt är risken för nedskrivningar stor.

### **4.3.3 Frågor om Scantias tillämpande av RR 15**

#### **Tillämpandet av RR 15 först 2002**

Vi började tillämpa RR 15 först 2002 för att vi inte var så förtjusta i ämnet.

#### **Fastställandet av vilka utgifter som aktiveras**

Vi balanserar inte förrän alla andra lösningar är bortsorterade och enbart en lösning finns kvar för serieproduktion. Denna fas kallas på Scania för ”grön pil fas 3”. Detta innebär att vi fortfarande jobbar med samma steg som tidigare. Som bakgrund har vi en klassisk investeringskalkyl där ”target price” jämförs med ”target cost”. I sådana beräkningar ligger också en andelsreskontra för till exempel maskiner. På IT-sidan är vi ännu mer konservativa. Koppling till intäkt är nödvändig. Vi granskar varje projekt separat och har olika kodnamn för samtliga projekt och delprojekt.

#### **Vilken avskrivningstid som tillämpas**

Avskrivningstiden är den ekonomiska livslängden från produkten. Problemet finns till exempel vid framställning av en viss motor som man beräknar ha en livslängd på fem år. Samtidigt är den basen för nästa och kan ”fortplanta” sig i tjugo till trettio år. Detta klarar redovisningen inte av. Något annat som inte redovisningen klarar av är ett sätt att testa det här balanserbara kriteriet ur ett marknadsvärdesperspektiv, det vill säga hur länge en sådan här nyhet ger en påverkan på priset. Här använder man sig av teorin om avtagande gränssnitt ”fade-away-effekten”. Man får inte vara för teknisk utan fokusera på hur länge det skapas mervärde. Ofta märker man vid tillämpandet att teorin inte räcker och då går man tillbaka på något som verkar väldigt cyniskt nämligen fem år enligt ÅRL. Detta innebär att vi gjort en loop. Slutsatsen blir att inte så mycket har hänt eftersom det slutgiltiga blir att man gör ett impairment test. Här har inte teoribildningen dockat till det praktiska.

#### **Har företagen stor möjlighet att själva avgöra vilken avskrivningstid som skall tillämpas?**

Företagen har stor möjlighet att bestämma vilken avskrivningstid de vill tillämpa. Det viktiga är här att man i redovisningen tydligt klagör vilken princip man tillämpar för att undvika missförstånd. Det finns ju tre nivåer på det här. Det som står i IAS är principnivån. Dessutom kan metoden ge väldigt olika svar och den praktiska tillämp-



ningen skilja sig åt. Detta kan leda till att alla företag inte går att jämföra med varandra, men ett företag blir jämförbart med sig självt över tiden.

### **Motsägelser i RR 15 och ÅRL**

På många områden är ÅRL föråldrad och kommer att ändras enligt ett utredningsuppdrag. Årsredovisningslagstiftningen skall anpassas till RR 15 eller till IAS år 2005.

### **RR 15:s påverkan på Scantias sätt att informera om forskning och utveckling i årsredovisningen**

Det är viktigt att ett företag inte enbart anger att man följer RR 15 eller IAS 38 utan också vilken metod som används. Man måste också beakta att olika läsare har olika förmåga att ta till sig en sådan beskrivning. Notapparaten måste också utvecklas till att återge mer text som är förståelig för läsaren än det juridiska språket. Detta kan leda till att det inte blir lika exakt vilket kommer att försvåra till exempel åtal.

### **4.3.4 Frågor om framtiden och tillämpandet av IAS**

#### **Marknadsvärdering av forskning och utveckling**

Jag tror inte att marknadsvärden ger en mer rättvisande bild och jag tror inte att det är bra i redovisningen. Att sedan separat redovisa dessa värden och föra ett resonemang om dem kan dock vara till nytta för olika användare av redovisningen. Sådan information är särskilt aktuell i samband med förvärv och globalisering.

Ur ett redovisningsperspektiv kan man undra om redovisningen går framåt därför att ambitionen driver den längre än redovisningsteoribildningen klarar av. Redovisningens uppgift och teoribildningen hänger ihop genom att syftet i princip är att redovisa affärshändelser. Redovisningen fokuserar således på historiska värden. Nu flyttar sig redovisningen i ett antal dimensioner, oftast pådrivet av USA, vilket kanske varit för lite ifrågasatt. Från att ha arbetat med historiska värden får koncerner idag tillämpa dagskurser. Dagskurser går ofta emot redovisningsteorin. Svajet fortsätter då man lägger till marknadsvärdering som ersätter vissa värden. Detta klarar redovisningen om man har ett test på att det finns en effektiv marknad. Slirar man där är redovisningen ute på hal is.

För att redovisningsteorin skall lösa problemet med de stora svängningarna måste man snart börja snitta resultaträkningen. Man får på så sätt olika dimensioner på redovisningen - realiserat och orealiserat - där vi får allt större mängd i orealiserat. Den andra dimensionen är historiskt kontra aktuellt värde/marknadsvärde. Här har dagens redovisningsteori svårt att hänga med. För att möjliggöra tolkningar av redovisningen måste resultaträkningen och det egna kapitalet snittas i de olika dimensionerna. Vi kommer här tillbaka till gammal sed till exempel vid beskattningsområdet, det så kallade kopplade området, då vi hänvisar till god redovisningssed. Detta leder till att skatterna måste kopplas bort mer och mer från redovisningen. Annars kommer det att leda till att man betalar skatt för värdeförändringar i värderingen av till exempel immateriella tillgångar.



## Övergången till IAS 38 år 2005

Jag tror inte att vi kommer att möta några komplikationer vid övergången till IAS.

### 4.4 AB SKF

**Intervjuperson: Susanne Larsson, Manager Group Accounting and Reporting**

#### 4.4.1 Omfattningen på forskning och utveckling

AB SKF satsade under förra året (2001) 871 miljoner på forskning och utveckling. Detta är en nivå som AB SKF kommer att hålla de närmsta åren.

#### 4.4.2 Frågor om svenska normer

##### RR 15 kontra tidigare lagstiftning

Vad SKF har gjort under året är att de gått ut i organisationen och frågat om något är kapitaliseringsbart. SKF tar varje månad in information om hur mycket forskning och utveckling som de har i de olika delarna i företaget. SKF har väldigt lite som över huvudtaget kan kapitaliseras i balansräkningen utan större delen kommer istället att kostnadsföras bland annat för att de arbetar med forskningsdelen i så stor utsträckning. Utvecklingsdelen skall vara så väl anpassat till kunddelen så att SKF vet att det blir en framtida intäkt. Innan detta är säkert har nästan alla omkostnader redan belastat resultaträkningen. För SKF har detta således inte inneburit en missvisande bild, som det varit tidigare, eftersom det inte kommer att bli någon större skillnad för dem med den nya regleringen.

*”Har man ett visst antal pengar som man lägger ner i forskning och utveckling och att man kapitaliserar dessa utgifter den dag projektet lever upp till de kriterier som krävs för att räknas som en immateriell tillgång. Då har stora kostnader redan tagits för forskning över resultaträkningen så att det ändå är en relativt liten del som kommer att redovisas i balansräkningen.”*

Det är då väldigt viktigt att dessa poster i realiteten motsvarar säkra kundkontakter. Fungerar denna matchning väl så ger denna typ av redovisning en mer rättvisande bild ur ett matchningsperspektiv. Detta kräver dock att företagen har det under lupp så att de inte har några inkuranta immateriella tillgångar i balansräkningen som indikerar ett värde som inte finns. Detta är ett generellt problem för alla immateriella tillgångar.

##### Tolkningsutrymme i RR 15

Rekommendationen har stort tolkningsutrymme vilket gör att SKF beslutar om kapitalisering på hög nivå inom koncernen därför att de är rädda för att annars blåsa upp balansräkningen. SKF menar att de helt klart kommer att vara försiktiga.

##### För- respektive nackdelar med RR 15

Fördelar med den nya rekommendationen är att om den fungerar väl så har den en bättre matchningsprincip av intäkter mot kostnader. Riskerna är om det inte sköts väl att det kommer att se ut som om företagen har tillgångar som inte existerar. Det är viktigt att företagen har ett kundkontrakt som löper i verkligheten och att affären skrivs av mot kundkontraktet. Detta kräver således mer översikt och aktivitet än till exempel



en anläggningstillgång som skrivs av över dess ekonomiska livslängd. Dessa poster behöver inte ifrågasättas på samma sätt.

För ett utvecklingsföretag kan det vara nödvändigt att kapitalisera för att de inte har råd att ta allt över resultaträkningen och på så sätt tömma ut det egna kapitalet. Har de då ett kontrakt från en kund så ger det en mer rättvisande bild om de kapitaliserar och skriver av tillgången under kontraktets livslängd istället för att först bara ta alla kostnader och därefter bara redovisa intäkterna kommande perioder.

#### **4.4.3 Frågor om SKF:s tillämpande av RR 15**

##### **Bakgrund**

Svensk redovisningspraxis förespråkar god redovisningssed. SKF har i stor utsträckning lutat sig mot US GAAP som är väldigt detaljrik i sina instruktioner. Där inte svensk lagstiftning eller praxis sagt hur företag skall gå tillväga har SKF använt sig av US GAAP. Detta har varit en fördel då IAS skall implementeras på alla börsnoterade företag inom EU innan år 2005. SKF är noterade på NASDAQ börsen i USA och utformar sin redovisning utefter de krav NASDAQ ställer. De måste således alltid redogöra för skillnader mellan svensk redovisning och US GAAP och ge ett rättvisande resultat ur US GAAP perspektiv. Den fördel som detta har bidragit till är att mycket av IAS tankesätt redan är implementerat i SKF:s redovisning. Tidigare har SKF använt sig av den amerikanska redovisningsprincipen som kostnadsför samtliga forsknings- och utvecklingsomkostnader vilket är ett försiktigare perspektiv.

*”Vad jag tror att man bör tänka på när man tittar på IAS som vi skall anpassa oss till så är det inte alls lika mycket försiktighetsprinciper som ligger i balansräkningen längre utan man marknadsvärderar delar av balansräkningen i mycket högre utsträckning.”*

Detta ger upphov till en intressant diskussion då redovisningslagstiftningen inte längre ligger till underlag för skatt. Detta gör att SKF känner en viss ovana med det nya sättet att redovisa och värdera. Det är en stor risk att företag balanserar upp utvecklingskostnader även om utvecklingen inte lett till något kundkontrakt och då ligger kvar som en balanspost. Det är således försiktigare att kostnadsföra alla utvecklingsomkostnader omedelbart. Självklart anpassar SKF sig till gällande reglering och har implementerat de nya bestämmelserna under året.

##### **Tillämpandet av RR 15 redan 2001**

SKF brukar anta redovisningsrekommendationer det året som det rekommenderas att företagen skall ta dem i ikraftträdande.

##### **Fastställande av vilka utgifter som skall aktiveras**

SKF informerar samtliga bolag inom koncernen enligt ”SKF Accounting Manual” som säger att det finns vissa kriterier för utveckling och dess kapitalisering. Det är viktigt att samtliga enheter säkerställer att kundrelationen finns och att de i princip har en kundorder bakom. De lämnar sedan en motivering till avdelningen för koncernredovisning



där sannolikheten att affären kan träda ikraft bedöms och ställning tas i frågan. SKF har en materialitetsprincip som innebär att poster under en viss summa inte kapitaliseras. SKF granskar varje projekt och tillämpar inte schablonmässig värdering.

#### **Vilken avskrivningstid som skall tillämpas**

SKF utgår från kundkontraktet för varje produkt och avskrivningstiden blir relativt kort. Den kommer troligen inte att bli längre än tre till fem år. Det är den enhet som arbetar med forskning och utveckling av produkten som ber om att få posten godkänd för att tas upp i balansräkningen. Det är dessa enheter som motiverar hur det skall se ut och har kännedom om respektive kundkontrakt.

#### **Motsägelser i RR 15 och ÅRL**

Ännu har det inte blivit aktuellt för SKF att till exempel tillämpa en avskrivningstid på mer än fem år. Vid eventuella avvikelser tas det beslut i varje enskilt ärende.

#### **RR 15:s påverkan på SKF:s sätt att informera om forskning och utveckling i årsredovisningen**

SKF kommer att informera i enlighet med RR 15 för de poster som kommer att aktiveras. Har dessa poster ett större värde så kommer de få en egen rad i balansräkningens specifikation. Mindre poster klumpas ihop under posten "others".

#### **4.4.4 Frågor om framtiden och tillämpandet av IAS**

##### **Marknadsvärdering av forskning och utveckling**

SKF känner sig ovana vid tanken på att ha en marknadsbaserad balansräkning istället för en kostnadsbaserad balansräkning. Ur försiktighetsperspektivet är det klart fördelaktigt att tillämpa den kostnadsbaserade modellen. Det kommer säkerligen att ske en förändring här. Troligen kommer det att föra med sig att skattelagstiftningen också kommer att anpassas.

##### **Övergången till IAS 38 år 2005**

Jag tror inte att det finns några komplikationer med att gå över till IAS då anpassningen redan skett under en lång period. Det är ett stort arbete som inte skall underskattas. Många börsbolag har nog tankesättet att det inte skall ske förrän 2005 och att de under 2004 kan räkna om tidigare års redovisning. SKF försöker istället att ta till sig rekommendationerna redan nu så att de slipper göra om det vid en senare tidpunkt. Företagen kan således ha olika tillvägagångssätt inför övergången och många har inte börjat med arbetet ännu.

#### **4.5 Sammanfattning**

Som framgår av ovan återgivna intervjuer finns en del skiljaktigheter mellan de olika respondenternas åsikter om hur forskning och utveckling skall behandlas i redovisningen samt hur stor del av kostnaderna som aktiveras. Vidare har funderingar om kommande regleringar, som möjliggör värdering till marknadsvärde, återgetts. En analys av dessa skillnader presenteras i nästkommande kapitel där åsikterna kommer analyseras med utgångspunkt från uppsatsens teoretiska referensram.



## 5 Analys

*I detta kapitel ämnar vi analysera och koppla teori- och empirikapitlet. I första delen av kapitlet analyseras teorin och empirin del för del. I den andra delen ges en analys av respektive företags tillvägagångssätt vid och förhållningssätt till redovisning av forskning och utveckling. Eftersom Volvo Lastvagnar följer samma guidelines som hela Volvokoncernen går Volvo Lastvagnar och AB Volvo i detta kapitel under benämningen Volvo när inte annat anges.*

### 5.1 Redovisningens mål

Målsättningen med redovisningen är enligt teorin primärt att tjäna användare av redovisningsinformation som förutsätts ha kunskap inom ämnesområdet. Företagen menar att den information som företagen kommer att ge i samband med forskning och utveckling inte kommer att överstiga de krav som ställs i RR 15. Scania anser att det vore en fördel om företagen informerade om vilka metoder som används vid värdering av dessa poster. Detta skulle möjliggöra jämförelser. Då olika företag kommer att använda sig av olika metoder kommer att vara svåra att jämföra företagen emellan. En detaljerad redogörelse för metoden kan dock medföra att det blir enklare att jämföra ett företag över tid. Boije personligen anser att analytiker ofta har bristande kunskaper varför sådan information behövs.

Ett av redovisningens mål är att ge bättre information till investerare och andra intressenter som underlag till finansiella beslut. Eftersom regleringen inte heller tillåter omräkning av tidigare år kommer det, enligt respondenterna, att uppstå stora svårigheter vid till exempel värdering. Bristen i den informationen som ges, särskilt under övergångsperioden, kommer att försvåra sådana beslut.

### 5.2 Redovisnings kvalitativa egenskaper

Redovisningens kvalitativa egenskaper anger att det är väsentligt att informationen som ges är relevant och tillförlitlig. Bland annat Volvo menar att då omräkning för föregående år inte medges i RR 15 så skapas nonsensinformation. Den allmänna uppfattningen bland företagen är att RR 15 ger för stort utrymme varför redovisningen försvårar jämförelser mellan företag. Minskad jämförbarhet leder till att redovisningens kvalitativa egenskaper försämras. Eftersom tolkningsutrymmet är så stort i rekommendationen anser respondenterna att det är viktigt att företagen stämmer av med varandra och med revisorer för att erhålla en mer enhetlig praxis. Härigenom undviks att företag kan göra subjektiva bedömningar.

Samtliga respondenter tror att värdering enligt marknadsvärden som möjliggörs i IAS 38 kommer att innebära missvisande värden i balansräkningen och minskar därmed tillförlitligheten. Att missvisande värden redovisas kommer enligt dem att bero på både feltolkningar av rekommendationen och medvetna lagbrott.



### **5.3 Redovisningsprinciper**

Respondenterna anser att det är en fördel att kostnadsföra samtliga kostnader, vilket jämväl stämmer överens med försiktighetsprincipen. För att ge en rättvisande bild tycker de att det även är viktigt att företag matchar intäkter mot kostnader, vilket går i linje med matchningsprincipen. De menar att skillnaden kan vara stor i olika branscher. I branscher som har stora projekt och dålig matchning mellan intäkter och kostnader kan redovisningen bli sämre och bubblor kan skapas. Enligt SKF kan den nya rekommendationen, om den följs på ett korrekt sätt, bidra till att företag får en bättre matchning mellan intäkter och kostnader. Värdering till marknadsvärde strider, både enligt teorin och respondenterna, mot försiktighetsprincipen men kan emellertid ge en bättre matchning mellan tillgångens värde och kommande ekonomiska fördelar. Scania tillägger att marknadsvärdering ofta är subjektiv varför olika värderingar av samma post kan bli relativt allmän. Värderingsmetoden strider således enligt respondenterna mot begreppet ”rättvisande bild”.

### **5.4 Nationell reglering**

Företagen menar att redovisningen av forskning och utveckling inte är betydelsefull nog att utgöra en parameter vid företagets beslutsfattande om framtida forskningsprojekt. Dock spekulerar de i att så kan vara fallet för mindre utvecklingsföretag. Respondenterna anser att innebörden i RR 15 i sig ger upphov till en bättre och mer rättvisande redovisning. Den öppna formuleringen bidrar till att det säkerligen kommer att ske felbedömningar, både medvetna och omedvetna. För till exempel SKF, som kommer att aktivera små belopp, uppstår ingen betydande skillnad. För företag som Volvo och Scania innebär den nya rekommendationen en betydligt större resultatpåverkan.

RR 15 medger en längre avskrivningstid än ÅRL. Företagen menar att det därför är viktigt för intressenterna att granska avskrivningstiden för varje företag för att möjliggöra jämförelser företagen emellan. Varken SKF eller Scania tillämpar en längre avskrivningstid än vad ÅRL medger. Företagen påpekar att den kalkylerade livslängden för produkterna inte överstiger fem år. De har således inte behövt ta ställning till motsägelserna mellan lagtexterna. Volvo håller sig inom de ramar som ges i RR 15 och skriver av på 7-8 år.

Respondenterna menar att fördelar med den nya rekommendationen är att forskning och utveckling inte blir för kostsam för utvecklingsföretag. Ytterligare en fördel som företagen ser är att matchningen mellan intäkter och kostnader kan bli bättre om RR 15 följs. Således följer RR 15 teorin i matchningsprincipen.

Den allmänna uppfattningen bland företagen är att en stor nackdel med RR 15 är att tolkningsutrymmet är för stort. Detta kan leda till att företag kan få stora värden i balansräkningen som inte finns. Respondenterna menar att införandet av den nya rekommendationen även är mycket tidskrävande och kostsamt.



## 5.5 Internationell reglering

Marknadsvärden baseras enligt teorin på prognoser. Scania menar att det därför alltid kommer att finnas viss osäkerhet vid värdering och att bubblor därmed kan skapas i redovisningen. Detta leder, enligt Scania, till att företagen kommer att, vid varje bokslut, vara tvungna att genomföra så kallade "impairment tests" för att kontrollera eventuella upp- och nedskrivningsbehov i enlighet med RR 17, vilket medför svängningar i resultaten. Scania anser att företagen i framtiden jämte den traditionella redovisningen kanske blir tvungna att redovisa snittade resultat- och balansräkningar för att möjliggöra jämförelser över tid.

Då Redovisningsrådets rekommendationer bygger på IASBs rekommendationer anser samtliga respondenter att de är väl förberedda inför övergången 2005. Även ÅRL skall göras om varför motstridigheter inte kommer att uppstå. Företag anser att de idag redan tillämpar IAS. SKF tillämpar i stor utsträckning US GAAP som komplement. Det framgår även i Volvos redovisning att och hur Volvo påverkas av US GAAP<sup>1</sup>. Enligt US GAAP skall all forskning och utveckling kostnadsföras.

## 5.6 Redovisningen i praktiken

Övergripande för alla företag är att de har en detaljerad modell för vilka delar av utvecklingen som aktiveras. Samtliga företag har olika stadier som produkten skall passera innan utvecklingskostnaderna skall börja aktiveras. Antingen skall produkten passera ett visst stadium eller så skall det finnas ett kundkontrakt för att säkerställa framtida ekonomiska fördelar. Företagen granskar varje projekt separat på grund av att kriterierna i RR 15 omöjliggör schablonmässig behandling. Respondenterna anser att modellerna är utformade så att de lever upp till kraven i RR 15. Således följer företagen till stor del Hervés modell för aktivering av immateriella tillgångar (Se figur 1).

Generellt används produktens kalkylerade livslängd som bas för avskrivningstakten. Enligt ÅRL bör en avskrivningstid på över fem år inte tillämpas medan RR 15 medger en avskrivningstid på 20 år. Företagen tillämpar Redovisningsrådets rekommendationer i första hand. Samtliga företag påpekar att RR 15 motsvarar IAS och att ÅRL är under omarbetning inför skiftet 2005. Volvo Lastvagnar tillämpar en avskrivningstid på 7-8 år, då detta är livslängden för en lastbilsmodell, för att matcha kostnaderna med produktens livslängd. Detta är enligt respondenterna praxis för branschen men i strid mot ÅRL.

## 5.7 Tendenser inom de olika företagen

Vid granskning av forskning och utvecklingens storlek 2001 relaterat till respektive företags omsättning framgår att Volvo och Scania båda satsar knappt fyra procent (3,9 respektive 3,7) av sin omsättning på forskning och utveckling. SKF satsade däremot endast 2,0 på forskning och utveckling år 2001.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> AB Volvo, *Årsredovisning 2001*, 84.

<sup>2</sup> Se bilaga 5.





Inget av de intervjuade företagen tror att deras forskning och utveckling kommer att stiga i framtiden. Företag som Scania anser att forskning och utveckling inte ökar på grund av att företaget växer organiskt. Volvo hoppas att deras företagsförvärv skall leda till synergieffekter genom gemensam forskning och utveckling för de olika dotterbolagen. Eftersom miljökraven har blivit ett väsentligt inslag i dagens politik ställs fordonsindustrin kontinuerligt inför höga krav på bland annat motoreernas miljöpåverkan varför fortsatt forskning och utveckling är nödvändig. Dock menar företagen att dessa utgifter inte kommer att öka i omfattning.

Volvokoncernen har valt att tillämpa RR 15 redan 2001 medan Scania och SKF valt att vänta till 2002. Anledningen till att Volvo valt att tillämpa RR 15 2001 är att Volvo utförde stora förvärv 2000 som var räknade efter den nya rekommendationen. Att det var tillåtet att vänta till 2002 meddelades först den 19 december 2001. Detta bidrog till att Volvo redan påbörjat redovisningen enligt de nya rekommendationerna varför de inte ville räkna om enligt den gamla regleringen. Bortsett från ovan nämnda fall tycker samtliga att företag bör vänta med tillämpningen. En effekt av att Volvo tillämpade RR 15 redan 2001 bidrog till att de fick en positiv resultatpåverkan vilket försvårar jämförelser med till exempel Scania.

Samtliga företag anser sig vara konservativa vid redovisning av forskning och utveckling. De anser att RR 15 försvårar redovisningen genom sin komplexitet vilken kommer att medföra bubblor i företag som bryter, avsiktligt eller oavsiktligt, mot rekommendationen.

Volvo och Scania följer likartade internt utformade modeller vilka medför liten risk att för stora kostnader aktiveras. Dessa modeller följdes emellertid redan innan RR 15 tillämpades. SKF har en något annorlunda modell och mer forskningsintensiv verksamhet vilket bidrar till att de kommer aktivera en betydligt mindre andel av sina utgifter för forskning och utveckling. Vid bestämning av avskrivningstid tar Volvo och Scania försäljningsperioden, för till exempel en lastbil, i beaktande. SKF arbetar däremot direkt mot säkerställda kundkontrakt.

Vad gäller framtiden anser samtliga företag att övergången till IAS 2005 kommer att ske utan komplikationer. SKF har som komplement till svensk reglering använt sig av US GAAP vilket bidrar till att de är väl förberedda inför skiftet.



## 6 Slutsatser och egna reflektioner

*Vi ämnar i detta kapitel presentera de slutsatser som vi har dragit utifrån den gjorda undersökningen. Slutsatserna presenteras under respektive fråga. Vidare redovisas egna reflektioner som inte är kopplade till analysen. Avslutningsvis ges förslag till fortsatt forskning.*

### 6.1 Slutsatser

*Hur påverkas redovisningen av forskning och utveckling inom svensk verkstadsindustri i och med ikraftträdandet av RR 15 Immateriella tillgångar?*

Då företagen är tvungna att följa Redovisningsrådets rekommendationer kommer införandet av RR 15 att innebära stora förändringar för redovisningen av forskning och utveckling inom svensk verkstadsindustri. Redovisningen kommer att bli mer komplex och företagen måste skapa egna modeller, om sådana inte redan finns, för vilka kostnader som skall aktiveras. RR 15 bidrar även till en positiv resultatpåverkan som avtar under en period som är lika lång som respektive företags avskrivningstid. Det stora tolkningsutrymmet förutspås medföra att jämförelser mellan företag kommer att försvåras. Då Redovisningsrådets rekommendationer efterliknar IAS följs dessa framför ÅRL. Detta kan bero på att ÅRL är föråldrad och är under omkonstruktion.

*Skiljer sig redovisningen av forskning och utveckling åt mellan företag inom svensk verkstadsindustri?*

För att uppnå redovisnings mål om att informationen skall underlätta för utomstående intressenters finansiella beslut måste företagen vara tydliga i sin redovisning. Följer företagen enbart informationskraven i RR 15, vilket merparten säkerligen kommer att göra, försvåras beslutsfattandet. Därmed bidrar RR 15 till att redovisningen försämras jämfört med teorin. Genom att delge intressenterna ofullständig information kan trovärdigheten för företaget sjunka, vilket minskar möjligheterna att locka bland annat kreditgivare och investerare.

Företagsförvärv kan syfta till att uppnå synergieffekter för bland annat forskning och utveckling men tillämpandet av RR 15 kan emellertid medföra problem. Om företagen använder olika modeller och aktiverar kostnaderna vid olika tidpunkter i utvecklingsprocessen kan missvisande värden uppstå. Vissa kostnader som det ena företaget aktiverar kan det andra kostnadsföra och vice versa. Därför kan byte av modell vara nödvändigt vid förvärv vilket även det kan skapa värderingsproblem.

*Hur påverkas företagens möjlighet att påverka redovisningen av dessa poster i och med ikraftträdandet av RR 15?*

Det stora tolkningsutrymmet medför en osäkerhet då det är svårt för utomstående intressenter att bedöma om aktiveringen är korrekt utförd. Företag som befinner sig i en nedgång har möjlighet att förbättra sitt resultat genom för omfattande aktiveringar. På



samma sätt kan företag i goda tider kostnadsföra för stora summor för att minska det beskattningsbara resultatet. Möjligheten för företag att påverka redovisningen ökar därmed i och med ikraftträdandet av RR 15 i jämförelse med ÅRL.

*Vilka för- respektive nackdelar uppnådde Volvo Lastvagnar AB och Scania AB med att börja tillämpa RR 15 2001 respektive 2002?*

Genom att tillämpa RR 15 redan 2001 kunde Volvo Lastvagnar öka sitt resultat genom att aktivera utvecklingskostnader på cirka en miljard. Den oinitierade kan missa att de härigenom för år 2001 har fått en resultatfördel jämfört med sina konkurrenter. Samma effekt drabbar Scania år 2002 då effekten för Volvo Lastvagnar avtagit något. En nackdel vi tror drabbar Volvo Lastvagnar på grund av att de var tidiga med att tillämpa RR 15 var att ingen praxis fanns varför osäkerhet kan ha skapats hos aktieägarna. Samtidigt får Scania möjlighet att inför kommande årsbokslut jämföra med Volvo Lastvagnar för att inte avvika i sina egna tolkningar. Då båda företagen är relativt försiktiga i sin redovisningen tror vi inte att några större komplikationer eller stora olikheter kommer att uppstå.

*Ger värdering av immateriella tillgångar till marknadsvärden en mer rättvisande bild av dessa poster?*

Värdering till marknadsvärde kommer att orsaka problem. Problemen uppstår genom att värdering till marknadsvärde bygger på prognoser vilka alltid kan innehålla ett flertal felkällor. Företagen kan vid en sådan värdering prognostisera framtiden efter eget intresse och på så sätt blåsa upp tillgångarna i balansräkningen med värden som inte existerar. Ett företags värde kommer att fluktuera i samband med svängningar i konjunkturen då stora upp- och nedskrivningsbehov kan komma att uppstå. Övergången till IAS 2005 kommer att skapa osäkerhet vid värdering av berörda poster. Det är då väsentligt att företag informerar om tillvägagångssättet vid värderingen. Denna information kommer troligen att vara knapphändig eller obefintlig varför förekomsten av bubblor kan bli relativt allmän.

Vidare har vi kunnat urskilja att omfattningen på forskning och utveckling i mogna företag inte växer i samma takt som företagets organiska tillväxt. Den rådande lågkonjunkturen med låg efterfrågan på nya produkter kan också vara en bidragande orsak till varför företagen inte tror på ökad framtida forskning och utveckling.

## **6.2 Egna reflektioner**

Värdering till marknadsvärde är som nämnts förenad med risker men naturligtvis finns det situationer där ett marknadsvärde ger en mer rättvisande bild, till exempel vid patentskyddade uppfinningar med stor potential och låga utvecklingskostnader.

De företag som representeras i uppsatsen har väl utarbetade modeller som ligger till grund för redovisningen. Vi förmodar att detta beror på att de är företag med stort publikt intresse. Mindre nystartade företag som inte är utsatta för samma kontroll



kommer säkerligen att ha en mer diffus definition av vad som aktiveras eller inte. Detta leder till att även om redovisningen är snarlik företagen emellan så är den inte identisk vilket medför att företagen inte fullt ut blir jämförbara. För att undvika missförstånd i redovisningen bör varje företag ge en bild av hur deras modell fungerar och ange vid vilken tidpunkt företaget har börjat aktivera kostnaderna för forskning och utveckling.

Generellt tror vi att stora mogna företag kommer att agera med större försiktighet än mindre företag under tillväxt. Företagen som representeras i den här uppsatsen agerar under ständig bevakning på grund av sitt stora allmänna intresse varför det ställs större krav på redovisningen. Mindre kända företag har inte samma rutin och lika upparbetade modeller varför risken för bubblor med säkerhet är större bland dessa. Risken för värderingsbubblor är givetvis olycklig. Inte minst på grund av att förtroendet för aktiemarknaden redan är lågt med tanke på bland annat den senaste tidens kris inom IT- och Telecombranschen. Det vore givetvis beklagligt om oklara redovisningsprinciper med stora tolkningsutrymmen resulterar i att företagen får en missvisande redovisning. Detta kan orsaka att förtroendet minskar ytterligare.

Med utgångspunkt från ovan angivna effekter av RR 15 framstår det i våra ögon som om införandet av IAS 38 och RR 15 mestadels innebär ökad osäkerhet vid upprättande och tolkning av redovisningen. Vi frågar oss då varför det beslutas att införa en sådan reglering. En trolig anledning är att företagen i USA, varifrån IAS 38 har sitt ursprung, var i behov av resultatförbättringar. Rekommendationen medför en positiv resultatpåverkan, särskilt de första åren, varför införandet kan ha haft en politisk bakgrund. För den oinvidde kan den positiva effekten på resultatet tyda på just ett uppsving i ekonomin eftersom det påverkar flertalet företag. Om så är fallet är det beklagligt att kortsiktigt politiskt tänkande kan göra redovisningen mer osäker vilket i slutändan drabbar samhället i stort.

### **6.2.1 Förslag till fortsatt forskning**

Då uppsatsen enbart fokuserar på mogna företag inom verkstadsindustrin är det av intresse hur rekommendationen kommer att påverka mindre företag och företag inom andra branscher. Forskning kan också ske i huruvida modellerna stämmer överens med teorin i rekommendationen. Vad angår värdering till marknadsvärde kan det också vara viktigt att undersöka hur värdering till marknadsvärde kan göras säkrare, både för immateriella tillgångar och andra poster i balansräkningen.



## 7 Referensförteckning

### 7.1 Böcker

- Andersen, Ib. *Den uppenbarliga verkligheten*. Lund: Studentlitteratur, 1998.
- Arbnor, Ingeman och Björn Bjerke. *Företagsekonomisk metodlära*. Lund: Studentlitteratur, 1994.
- Backman, Jarl. *Rapporter och uppsatser*. Lund: Studentlitteratur, 1998.
- Ejvegård, Rolf. *Vetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur, 1996.
- Eriksson, Lennart. *Koncernredovisning*. Lund: Studentlitteratur, 1998.
- Falkman, Pär. *Teori för redovisning*. Lund: Studentlitteratur 2000.
- FARs förlags bokredaktion. *FARs samlingsvolym 2002*. Stockholm: Far Förlag AB, 2002.
- Holme, Idar Magne och Bernt Krohn Solvang. *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur, 1997.
- Lundahl, Ulf och Per-Hugo Skärvad. *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Lund: Studentlitteratur, 1992.
- Lönnqvist, Rune. *Årsredovisning i aktiebolag och koncerner*. Lund: Studentlitteratur, 1998.
- Patel, Runa och Bo Davidson. *Forskningsmetodikens grunder*. Lund: Studentlitteratur, 1994.
- Smith, Dag. *Redovisningensspråk*. Lund: Studentlitteratur, 2000.
- Widerberg, Karin. *Att skriva vetenskapliga uppsatser*. Lund: Studentlitteratur, 1995.

### 7.2 Artiklar

- Archenholtz Henrik och Mats Ohlsen. ”Svenska företag fördjupar FoU-krisen”, *Dagens Industri*, 2002-08-01.
- Buisman, J. ”Svenska företag kan koncernredovisa enligt IAS – I princip”. *Balans*, nr 1, 2000, 10.
- Carlsson, Anna. ”Redovisningsrådets rekommendationer RR 15 Immateriella tillgångar”. *Balans*, nr 11, 2000.



Kjäll Anders. "Ökad vinst i utvecklingsföretag", *Börsveckan*, 2002-05-21.

"Bioteknik: ny redovisning kan ge negativa resultateffekter", *Nyhetsbyrån direkt*, 2002-01-16.

"Stora skillnader i redovisning: Miljarder "trollas" bort i svenska bokslut", *Computer Sweden*, 1995-05-05.

"Ökade anslag säkrar Sverige som ledande forskningsnation", *Ny Teknik*, 2002-10-23.

### **7.3 Internet**

[www.handels.gu.se/fek/ekonomistyrning/Uppsatser/Ht01-Vt02/9D.htm](http://www.handels.gu.se/fek/ekonomistyrning/Uppsatser/Ht01-Vt02/9D.htm)

[www.handels.gu.se/fek/ekonomistyrning/Uppsatser/Ht01-Vt02/72D.htm](http://www.handels.gu.se/fek/ekonomistyrning/Uppsatser/Ht01-Vt02/72D.htm)

[www.stockholmsborsen.se](http://www.stockholmsborsen.se), 2002-11-19, 21:34.

### **7.4 Intervjupersoner**

Aronsson Jonny, redovisningschef på Volvo Lastvagnar AB.

Boije Torbjörn, koncerncontroller på Scania AB.

Larsson Susanne, koncernredovisningschef på AB SKF.

Pettersson Mats, koncernredovisningschef på AB Volvo.

### **7.5 "Journals"**

Cearns, K. *Accounting for intangible*, London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1999.

Hervé, S. and Jeny-Cazavan, A. *International accounting disharmony: the case of intangibles*. Bradford: Accounting Auditing & Accountability Journal, Vol. 14 No. 4, 2001.

Tollington, T. and Liu, J. *When is an asset not an asset?* London: Middlesex University Business School, Management Decision 36/5, 1998.

### **7.6 Årsredovisningar**

AB Volvo, *Årsredovisning 2001*.

Scania AB, *Årsredovisning 2001*.

SKF AB, *Årsredovisning 2001*.



## **Bilaga 1 Frågeformulär för intervju på AB Volvo**

Intervjuperson: Mats Pettersson

Intervjudatum: 2002-12-06

### **Inledande frågor**

Personlig profil: Utbildning, arbetsgivare samt nuvarande och tidigare befattning:

*Hur mycket satsar AB Volvo på forskning och utveckling?*

*Tror Ni att AB Volvos forskning och utveckling kommer att stiga i omfattning i framtiden?*

### **Frågor om svenska normer**

Gav reglering som fanns innan RR 15 en missvisande bild av företags satsningar på forskning och utveckling?

Anser Ni att RR 15 bidrar till en mer rättvisande bild av företagets ekonomiska situation?

Anser Ni att RR 15 lämnar för stort/litet utrymme för egna tolkningar vad gäller vilka delar av utvecklingsfasen som får aktiveras?

Ser Ni några för- respektive nackdelar med den nya rekommendationen RR 15?

### **Frågor om AB Volvos tillämpning av RR 15**

*Frågorna får gärna besvaras utifrån egna exempel på modeller och dylikt tagna utifrån det egna företagets verksamhet.*

Varför har Ni valt att tillämpa RR 15 redan för bokslutet 2001?

Vilka effekter har detta inneburit för Ert resultat?

Hur går Ni till väga för att bedöma när ett projekt skall börja kostnadsföras?

Granskar Ni varje enskilt projekt eller tillämpar Ni schablonmässig värdering av forskning och utveckling?

Hur avgör Ni vilken avskrivningstid Ni skall tillämpa?

Har företagen stor möjlighet att själva avgöra vilken avskrivningstid som skall tillämpas?

Hur behandlar Ni eventuella motsägelser i RR 15 och ÅRL?



Hur tror Ni att tillämpandet av RR 15 kommer att påverka Ert företags sätt att informera om forskning och utveckling i årsredovisningen?

**Frågor om framtiden och tillämpningen av IAS**

*Samtliga EU-länder skall från och med 2005 tillämpa IAS rekommendationer. IAS 38 möjliggör till skillnad från RR 15 att immateriella tillgångar värderas till marknadsvärde.*

Anser Ni att marknadsvärdet ger en mer rättvisande bild av företagets forskning och utveckling?

Kommer det innebära komplikationer att gå över till IAS 38 år 2005?

**Avslutande frågor**

Har Ni ytterligare kommentarer eller synpunkter?

Godkänner Ni att vi skriver ut Ert och/eller företagets namn i vår uppsats?

Går det bra att vi kontaktar Er igen om något skulle vara oklart?





## **Bilaga 2 Frågeformulär för intervju på Volvo Lastvagnar AB**

Intervjuperson: Jonny Aronsson

Intervjudatum: 2002-12-02

### **Inledande frågor**

Personlig profil: Utbildning, arbetsgivare samt nuvarande och tidigare befattning:

Har Ni i egenskap av Er yrkesroll, varit involverad i redovisning av forskning och utveckling?

Hur mycket satsar Volvo Lastvagnar på forskning och utveckling?

Tror Ni att Volvo Lastvagnars forskning och utveckling kommer att stiga i omfattning i framtiden?

### **Frågor om svenska normer**

Missgynnade den reglering som fanns innan RR 15 företags satsningar på forskning och utveckling?

Anser Ni att RR 15 bidrar till en mer rättvisande bild av företags ekonomiska situation?

Anser Ni att RR 15 lämnar för stort/litet utrymme för egna tolkningar vad gäller vilka delar av utvecklingsfasen som får aktiveras?

Tror Ni att RR 15 kommer att medföra att företag kommer att satsa mer på forskning och utveckling på grund av att de nu kan aktivera kostnader från utvecklingsfasen?

Vad anser Ni vara den största skillnaden som uppkommer vid tillämpandet av RR 15?

Ser Ni några för- respektive nackdelar med den nya rekommendationen RR 15?

### **Frågor om Volvo Lastvagnars tillämpning av RR 15**

*Frågorna får gärna besvaras utifrån egna exempel på modeller och dylikt tagna utifrån det egna företags verksamhet.*

Varför har Ni valt att tillämpa RR 15 redan för bokslutet 2001?

Vilka effekter har detta inneburit för Ert resultat?

Har detta inneburit att Volvo Lastvagnar idag satsar mer på forskning och utveckling?

Hur går Ni till väga för att bedöma när ett projekt skall börja kostnadsföras?



Granskar Ni varje enskilt projekt eller tillämpar Ni schablonmässig värdering av forskning och utveckling?

Hur avgör Ni vilken avskrivningstid Ni skall tillämpa?

Har företagen stor möjlighet att själva avgöra vilken avskrivningstid som skall tillämpas?

Hur behandlar Ni eventuella motsägelser i RR 15 och ÅRL?

Hur tror Ni att tillämpandet av RR 15 kommer att påverka Ert företags sätt att informera om forskning och utveckling i årsredovisningen?

### **Frågor om framtiden och tillämpningen av IAS**

*Samtliga EU-länder skall från och med 2005 tillämpa IAS rekommendationer. IAS 38 möjliggör till skillnad från RR 15 att immateriella tillgångar värderas till marknadsvärde.*

Anser Ni att marknadsvärden ger en mer rättvisande bild av företagets forskning och utveckling?

Kommer det innebära komplikationer att gå över till IAS 38 år 2005?

### **Avslutande frågor**

Har Ni ytterligare kommentarer eller synpunkter?

Godkänner Ni att vi skriver ut Ert och/eller företagets namn i vår uppsats?

Går det bra att vi kontaktar Er igen om något skulle vara oklart?



### **Bilaga 3 Frågeformulär för intervju på Scania AB**

Intervjuperson: Torbjörn Boije

Intervjudatum: 2002-12-10

#### **Inledande frågor**

Personlig profil: Utbildning, arbetsgivare samt nuvarande och tidigare befattning:

Hur mycket satsar Scania på forskning och utveckling?

Tror Ni att Scanias forskning och utveckling kommer att stiga i omfattning i framtiden?

#### **Frågor om svenska normer**

Gav reglering som fanns innan RR 15 en missvisande bild av företags satsningar på forskning och utveckling?

Anser Ni att RR 15 bidrar till en mer rättvisande bild av företagets ekonomiska situation?

Anser Ni att RR 15 lämnar för stort/litet utrymme för egna tolkningar vad gäller vilka delar av utvecklingsfasen som får aktiveras?

Ser Ni några för- respektive nackdelar med den nya rekommendationen RR 15?

#### **Frågor om Scanias tillämpning av RR 15**

*Frågorna får gärna besvaras utifrån egna exempel på modeller och dylikt tagna utifrån det egna företagets verksamhet.*

Tillämpning av RR 15 är obligatoriskt först för årsbokslutet 2002. Vissa tillverkningsföretag tillämpade rekommendationen redan 2001. Varför har Ni valt att börja tillämpa RR 15 för bokslutet 2002?

Hur går Ni tillväga för att bedöma när ett projekt skall börja aktiveras?

Granskar Ni varje enskilt projekt eller tillämpar Ni schablonmässig värdering av forskning och utveckling?

Hur avgör Ni vilken avskrivningstid Ni skall tillämpa?

Har företagen stor möjlighet att själva avgöra vilken avskrivningstid som skall tillämpas?

Hur behandlar Ni eventuella motsägelser i RR 15 och ÅRL?

Hur tror Ni att tillämpandet av RR 15 kommer att påverka Ert företags sätt att informera om forskning och utveckling i årsredovisningen?



**Frågor om framtiden och tillämpningen av IAS**

*Samtliga EU-länder skall från och med 2005 tillämpa IAS rekommendationer. IAS 38 möjliggör till skillnad från RR 15 att immateriella tillgångar värderas till marknadsvärde.*

Anser Ni att marknadsvärden ger en mer rättvisande bild av företagets forskning och utveckling?

Kommer det innebära komplikationer att gå över till IAS 38 år 2005?

**Avslutande frågor**

Har Ni ytterligare kommentarer eller synpunkter?

Godkänner Ni att vi skriver ut Ert och/eller företagets namn i vår uppsats?

Går det bra att vi kontaktar Er igen om något skulle vara oklart?



#### **Bilaga 4 Frågeformulär för intervju på AB SKF**

Intervjuperson: Susanne Larsson

Intervjudatum: 2002-12-17

#### **Inledande frågor**

Personlig profil: Utbildning, arbetsgivare samt nuvarande och tidigare befattning:

Hur mycket satsar SKF på forskning och utveckling?

Tror Ni att SKF:s forskning och utveckling kommer att stiga i omfattning i framtiden?

#### **Frågor om svenska normer**

Gav reglering som fanns innan RR 15 en missvisande bild av företags satsningar på forskning och utveckling?

Anser Ni att RR 15 bidrar till en mer rättvisande bild av företagets ekonomiska situation?

Anser Ni att RR 15 lämnar för stort/litet utrymme för egna tolkningar vad gäller vilka delar av utvecklingsfasen som får aktiveras?

Ser Ni några för- respektive nackdelar med den nya rekommendationen RR 15?

#### **Frågor om SKF:s tillämpning av RR 15**

*Frågorna får gärna besvaras utifrån egna exempel på modeller och dylikt tagna utifrån det egna företagets verksamhet.*

Tillämpning av RR 15 är obligatoriskt först för årsbokslutet 2002. Vissa tillverkningsföretag tillämpade rekommendationen redan 2001. Varför har Ni valt att börja tillämpa RR 15 för bokslutet 2002?

Hur går Ni tillväga för att bedöma när ett projekt skall börja aktiveras?

Granskar Ni varje enskilt projekt eller tillämpar Ni schablonmässig värdering av forskning och utveckling?

Hur avgör Ni vilken avskrivningstid Ni skall tillämpa?

Har företagen stor möjlighet att själva avgöra vilken avskrivningstid som skall tillämpas?

Hur behandlar Ni eventuella motsägelser i RR 15 och ÅRL?

Hur tror Ni att tillämpandet av RR 15 kommer att påverka Ert företags sätt att informera om forskning och utveckling i årsredovisningen?



**Frågor om framtiden och tillämpningen av IAS**

*Samtliga EU-länder skall från och med 2005 tillämpa IAS rekommendationer. IAS 38 möjliggör till skillnad från RR 15 att immateriella tillgångar värderas till marknadsvärde.*

Anser Ni att marknadsvärden ger en mer rättvisande bild av företagens forskning och utveckling?

Kommer det innebära komplikationer att gå över till IAS 38 år 2005?

**Avslutande frågor**

Har Ni ytterligare kommentarer eller synpunkter?

Godkänner Ni att vi skriver ut Ert och/eller företagens namn i vår uppsats?

Går det bra att vi kontaktar Er igen om något skulle vara oklart?



**Bilaga 5 Forskningens och utvecklingens andel av omsättningen**

<b>Företag</b>	<b>AB Volvo</b>	<b>Scania AB</b>	<b>AB SKF</b>
<b>OMS</b>	189280	53065	43370
<b>FoU</b>	7300	1955	871
<b>FoU/OMS</b>	<b>3,9%</b>	<b>3,7%</b>	<b>2,0%</b>



## **Bilaga 6 Beskrivningar av intervjupersonerna**

### **Mats Pettersson, AB Volvo**

Mats Pettersson arbetade på KPMG i tre år innan han började på Volvo för sex år sedan. Han har arbetat som redovisningschef på AB Volvo i två år.

### **Jonny Aronsson, Volvo Lastvagnar AB**

Jonny Aronsson har efter examen vid Handels i Göteborg 1980 arbetat inom Volvokoncernen. Idag arbetar Aronsson under titeln Manager Financial Reporting på Volvo Lastvagnar AB

### **Torbjörn Boije, Scania AB**

Torbjörn Boijes nuvarande befattning är koncerncontroller på Scania. Han har ett förflutet som koncernredovisningschef i "gamla" Saab-Scania. Är idag även redovisningsdoktor och sitter med i Redovisningsgrupp som är en instans till Redovisningsrådet. De försöker vara kloka i redovisningsfrågor på principiell nivå. Antingen genom att säga att så här gör vi eller idag påverka direkt mot IAS (förut RR). Har jobbat i 35 år inom ekonomi och finansområdet inom före detta Saab-Scania och nuvarande Scania. Boije har varit verksam som produktionsekonom, internrevisor, valutahandlare, samt arbetat med underleverantörer och skatter.

### **Susanne Larsson, AB SKF**

Susanne Larsson har varit på SKF sedan 1991. Började som trainee och har jobbat med allehanda ekonomiska saker. Har jobbat med koncernredovisning och som ekonomichef på ett företag inom organisationen. Är för nuvarande ansvarig för koncernredovisningsavdelningen Group Accounting and Reporting som ansvar under SKF:s finansdirektör på AB SKF.