

Redovisning av organisationskostnader

– några reflexioner kring immateriella tillgångar

Redovisningsrådets kommande rekommendation om immateriella tillgångar svarar på många frågor om de marknadsnoterade bolagens organisationskostnader. Inte minst för de övriga bolag som inte känner sig bundna av rekommendationen är det nu viktigt med debatt om sådana kostnaders plats i balansräkningen, skriver **Stefan Engström**.

I 1910 ÅRS AKTIEBOLAGSLAG (1910:88) 56 § 7 MOM., stadgades att »Kostnader för bolagets bildande, organisations- eller förvaltningskostnader eller förvärfvad egen aktie må ej uppföras såsom tillgång«. I efterföljande 1944 års aktiebolagslag (1944:705), som för övrigt var Sveriges fjärde aktiebolagslagstiftning, skedde en förändring som gjorde det möjligt att aktivera organisationskostnader i bolagets redovisning. Bestämmelsen återfanns i 100 § 8 mom. och hade följande lydelse:

»Kostnader för bolagsbildningen eller för ökning av aktiekapitalet, så ock förvaltningskostnader må icke upptagas såsom tillgång. Kostnader för tekniskt, kommersiellt eller annat arbete må, där de äro av väsentligt värde för organisationen av bolagets rörelse, upptagas såsom anläggningstillgång i särskild post, kostnader som gjorts före bolagets bildande dock allenast såframt i stiftelseurkunden angivits att ersättning skall gäldas av bolaget. Har sådan organisa-

tionskostnad ej upptagits i första balansräkningen efter det den uppkommit, må den icke senare uppföras såsom tillgång. Å tillgång varom nu sägs skall årligen avskrivas skäligt belopp, dock minst en femtedel, där ej på grund av särskilda omständigheter avskrivning med en mindre andel må anses överensstämma med allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased.«

Genom ikraftträdandet av 1976 års bokföringslag kom bestämmelserna att upptas i denna lag istället för i aktiebolagslagen och blev därigenom gällande för samtliga bokföringsskyldiga och inte bara för aktiebolag. Lydelsen var i 17 § andra stycket:

»Utgifter för teknisk hjälp, forsknings- och utvecklingsarbete, provdrift, marknadsundersökningar och liknande får tagas upp som anläggningstillgång, om de är av väsentligt värde för den bokföringsskyldiges rörelse under kommande år. Sådan tillgång skall årligen avskrivas med skäligt belopp, dock minst en femtedel, om ej på grund av särskilda omständigheter avskrivning med en mindre del får anses överensstämma med god redovisningssed.«

Ikraftträdandet av 1995 års årsredovisningslag, innebar att samtliga företag som kom att omfattas av denna lag, fick ett nytt lagrum att följa vad gäller redovisning av organisationskostnader, eftersom bokföringslagens bestämmelser för dessa företag inte längre gällde. Samtidigt upphörde bestämmelserna i nuvarande aktiebolagslag (1975:1385) 11 kap.

7 § femte stycket att gälla, där det stadgats att utgifter för bolagsbildningen, för ökning av aktiekapitalet och för bolagets förvaltning, inte får tas upp som tillgång i balansräkningen.

Årsredovisningslagens lydelse beträffande organisationskostnader framgår av denna lags 4 kap. 2 § (och ersätter därmed bestämmelserna i bokföringslagen 17 § samt aktiebolagslagen 11 kap. 7 § femte stycket):

»Utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Det samma gäller utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar samt ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill). Utgifter för företagsbildning, ökning av aktiekapitalet eller motsvarande eller för företagets förvaltning får inte tas upp som tillgång.»

Med uttrycket »liknande rättigheter« avses olika slag av särskilda rättigheter till fast egendom. Att utgifter för bolagsbildning, ökning av aktiekapitalet eller bolagets förvaltning inte får tillgångsföras utan skall kostnadsföras redan det år då de uppstår, förklaras av att sådana utgifter inte kan anses komma den ekonomiska verksamheten tillgodo under efterföljande år.

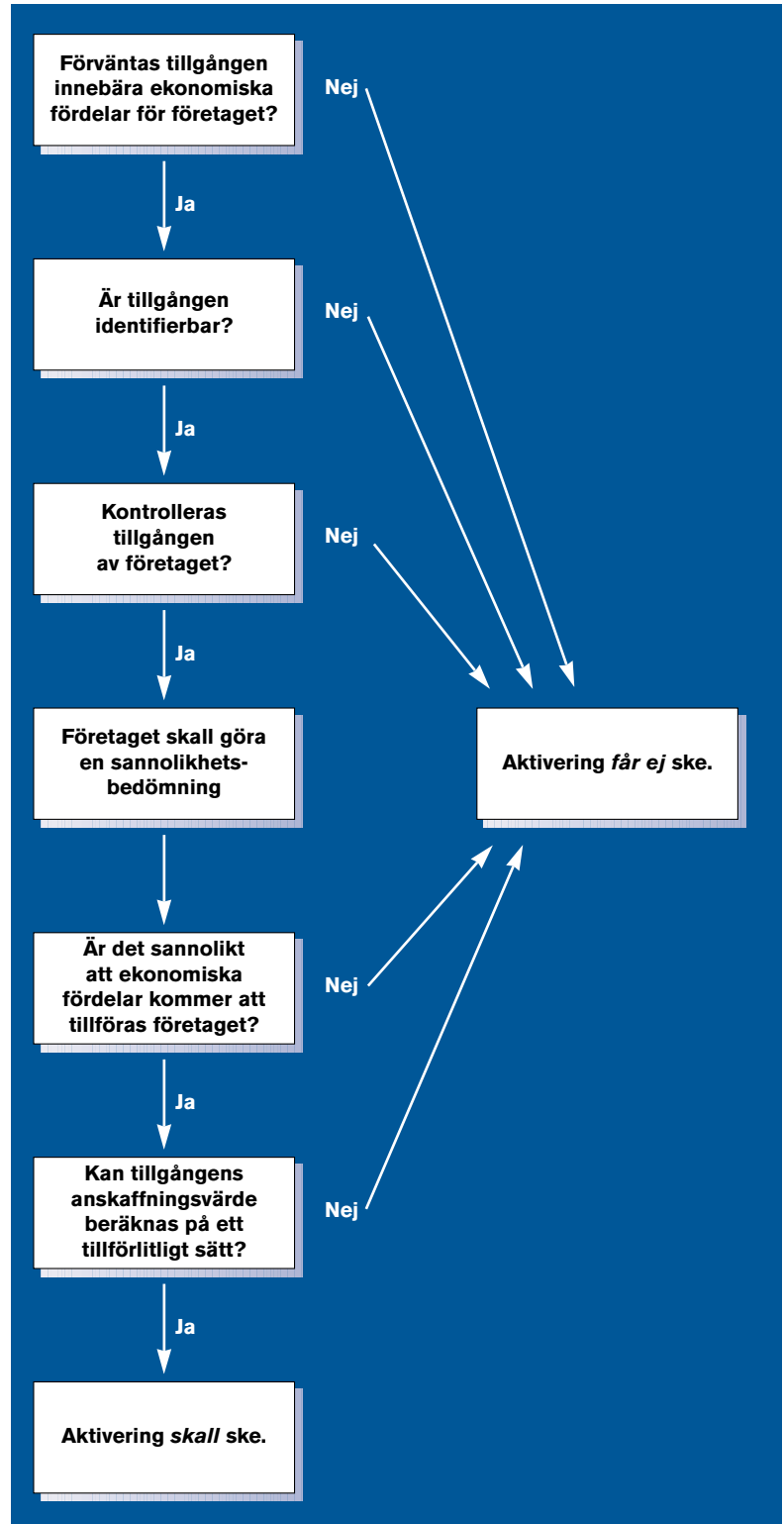
Entydig definition saknas

En genomläsning av ovan citerade lagrum visar att det ej har funnits och ej heller finns någon entydig definition på *organisationskostnader* i den civilrättsliga lagstiftningen. I förarbetena till 1976 års bokföringslag framgår dock att 17 § andra stycket innehåller bestämmelser om värderingen av organisationskostnader, vilket innebär att lagstiftaren då ansåg att »utgifter för teknisk hjälp, forsknings- och utvecklingsarbete, provdrift, marknadsundersökningar och liknande«, kunde inordnas under det samlade begreppet organisationskostnader.

Vid en jämförelse mellan bestämmelserna i årsredovisningslagen 4 kap. 2 § och bokföringslagen 17 §, har en innehållsmässig förändring skett i lagtextens utformning. Enligt förarbetena (Prop. 1995/96:10 sid. 44f) till årsredovisningslagen, så förklaras den förändrade utformningen av att en anpassning skett till artiklarna 9 och 10 i EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv, där det framgår att koncessioner, patent, licenser, varumärken och liknande rättigheter som har förvärvats mot vederlag, skall anses som anläggningstillgångar.

Man bör därför inte tolka den innehållsmässiga förändringen som att ett tydliggörande har skett av vad som får tillgångsföras, utan istället skall den förändrade utformningen betraktas som en anpassningsåtgärd till EG-reglerna. Enligt förarbetena torde inte heller förändringen innebära någon skillnad i förhållande till vad som tidigare var god redovisningssed.

Bestämmelserna i årsredovisningslagen om *att utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete får tas*



upp som en immateriell anläggningstillgång, överensstämmer med bestämmelserna i 1976 års bokföringslag men saknas helt i artiklarna 9 och 10 i det fjärde direktivet. Emellertid förenas dessa bestämmelser i huvudsak med direktivets föreskrifter på så sätt att direktivet medger att nationell lagstiftning får tillåta att även sådana utgifter kan redovisas som tillgångar.

Bokföringslagen uppställde visserligen ett särskilt villkor för att forsknings- och utvecklingskostnader skulle kunna tas upp som anläggningstillgång, nämligen att de var av väsentligt värde för den bedrivna rörelsen under kommande år. Detta

Aktivering av organisationskostnader enligt Redovisningsrådets utkast till rekommendation om immateriella tillgångar.

villkor har inte någon motsvarighet i direktivet. Eftersom direktivet har överlämnat till medlemsstaterna att själva avgöra om forsknings- och utvecklingskostnader över huvud taget skall kunna tas upp som anläggningstillgång, ansåg regeringen att Sverige var oförhindrat att överföra detta villkor till den nya lagstiftningen (Prop. 1995/96:10 sid. 44f).

En slutsats av ovanstående text är att det är svårt att ur den civilrättsliga lagstiftningen utläsa en entydig och precis definition av begreppet »organisationskostnader« och i skattelagstiftningen är begreppet över huvud taget inte ens omnämnt. Där emot förekommer det i den skatterättsliga doktrinen och har i denna en vidare mening än vad som är fallet inom civilrätten. Av Riksskatteverkets »Handledning för beskattning«, kapitel 12 »Kostnader i näringsverksamhet« framgår att organisationskostnader kan utgöras av t.ex. utgifter för datorprogram, olika slag av bolagsbildningskostnader, utgifter för tekniskt, kommersiellt eller annat arbete, som är av värde för organisationen av företagets näringsverksamhet.

Flera synonymer

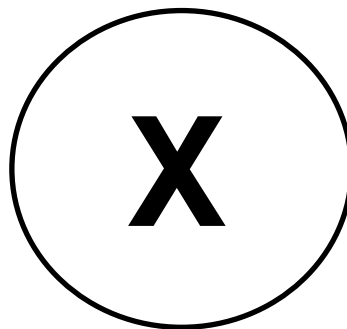
Det är inte bara så att begreppet organisationskostnader saknar en entydig definition. Det finns också flera synonyma benämningar till begreppet. Årsredovisningslagen använder begreppet »immateriell anläggningstillgång«, Redovisningsrådet »immateriella tillgångar« vilket är en direkt översättning av IASC:s redovisningsrekommendation IAS 38 »In-

tangible Assets«, 1976 års bokföringslag undvek ett enskilt begrepp, Bokföringsnämnden använder »forsknings- och utvecklingskostnader«, »FOU-kostnader«, »FOU-utgifter« etc. och inom den skatterättsliga doktrinen alltså begreppet »organisationskostnader«. I denna artikel har valts att företrädesvis använda den sistnämnda och den mer traditionella benämningen »organisationskostnader«, ett val som inte alls har varit självklart och som inte heller beskriver problemområdet på ett adekvat sätt.

Redovisningsrådets rekommendation

Under 2000 förväntas Redovisningsrådet utfärda sin rekommendation – som idag finns publicerad som ett utkast – om immateriella tillgångar som till sitt innehåll, med undantag från att Redovisningsrådet avfattar sina rekommendationer på det svenska språket, kommer att sammanfalla med IAS 38.

Att notera är att medan Redovisningsrådets benämning på den framtida rekommendationen är immateriella tillgångar, så använder årsredovisningslagen begreppet immateriella anläggningstillgångar, vilket inrymmer konsekvensen att Redovisningsrådet låter sin rekommendation även innefatta omsättningstillgångar. Detta kan te sig överraskande då den speciella problemställning som rör organisationskostnader, endast omfattar de immateriella tillgångar som inte är omsättningstillgångar.



Förklaringen torde främst ligga i att Redovisningsrådet, i likhet med IAS 38, avstått från att klassificera de immateriella tillgångarna i omsättnings- och anläggningstillgångar i rekommendationsbenämningen.

Vad gäller möjligheten att aktivera organisationskostnader innehåller årsredovisningslagen en allmänt formulerad förutsättning för att tillgångsföring av en immateriell anläggningstillgång skall kunna ske och det är när utgifterna »är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år«, vilket gör att förutsättningen kan indelas i två komponenter, nämligen att

1. utgifterna skall vara av väsentligt värde
2. de har någon form av betydelse för verksamheten under kommande år, med vilket menas positiva effekter som kan räknas företaget tillgodo genom ökade intäkter eller genom minskade kostnader.

Årsredovisningslagen, i egenskap av att vara en ramlagstiftning inom redovisningsområdet, lämnar således med sin formulering inte några detaljerade krav för att en utgift skall kunna tillgångsföras och inte heller några exempel på situationer om när tillgångsföring *måste* ske. Istället hänvisar årsredovisningslagen i 2 kap. 2 § till god redovisningssed, vilket har inneburit problem då den goda redovisningsseden inom området immateriella tillgångar varit outvecklad.

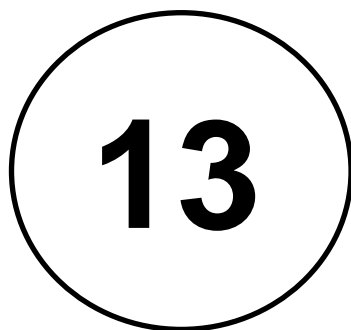
Efter ett decennium av diskussioner om vad som

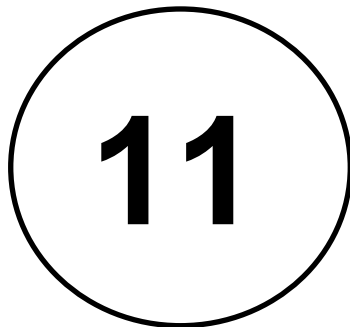
får och inte får tillgångsföras som organisationskostnader, har IASC utgivit ovannämnda rekommendation IAS 38 om »Intangible Assets«. Som en konsekvens av IASC:s rekommendation utkom Redovisningsrådet i februari i år med ovannämnda *utkast* till rekommendation om »Immateriella tillgångar«.

Utkastet avviker från årsredovisningslagen genom att utkastet endast anger situationer när organisationskostnader *skall* respektive *inte får* redovisas som tillgång. Det betyder därmed att utkastet teoretiskt sätt inte lämnar utrymme för någon frivillighet.

I utkastet definieras egenskaperna för en balansgill organisationskostnad genom tre huvudpunkter:

1. Företaget förväntas i en framtid genom tillgången tillföras ekonomiska fördelar, vilket kan innefatta intäkter från försäljning men även utgöras av kostnadsbesparingar.
2. Tillgången är identifierbar. En tillgång skall vara identifierbar så att den tydligt kan särskiljas från goodwill, vilket sker om tillgången är avskiljbar. En tillgång är avskiljbar om företaget kan hyra ut, sälja, byta ut eller dela ut de särskilda inkomster eller andra framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången, utan att därmed göra sig av med de framtida ekonomiska fördelarna av andra tillgångar som används inom samma intäktsskapande affärsverksamhet.
3. Tillgången måste kontrolleras av företaget så att





► det kan säkerställa att framtida ekonomiska fördelar kommer företaget till del och samtidigt begränsa andras möjligheter att få del av dessa fördelar.

En organisationskostnad som uppfyller ovanstående definitioner, oavsett om de förvärvats externt eller upparbetats internt (dock att särskilda förutsättningar gäller för internt upparbetade tillgångar), *skall* tillgångsföras när

- a) det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla företaget,
- b) tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Om något av kraven inte är uppfyllda skall kostnadsföring ske.

Kravet att aktivera organisationskostnader är en nyhet, eftersom tidigare lagstiftning och praxis endast *möjliggjorde* att under vissa förutsättningar göra en aktivering och det överläts till företaget att avgöra om aktivering skulle ske eller ej. En annan nyhet är att utgifter för forskning eller för forskningsfasen i ett projekt, inte ger upphov till en tillgång som får redovisas i balansräkningen utan skall istället kostnadsföras när de uppkommer. Därmed motsäger utkastet bestämmelserna i årsredovisningslagen, där det stadgas att

»utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång«.

Av utkastet framgår att

»ett företag skall bedöma sannolikheten för framtida ekonomiska fördelar utifrån rimliga och välunderbyggda antaganden om de ekonomiska förhållanden som kommer att råda under tillgångens nyttjandeperiod enligt företagsledningens bästa bedömning«.

Det är dock tveksamt om något nytt i praktiken kommer att föreligga, eftersom kravet att aktivera organisationskostnader endast finns om företaget gjort sin bedömning utifrån »rimliga och välunderbyggda antaganden« och att »företagsledningens bästa bedömning« använts. Om företaget mer eller mindre avsiktligt i sin sannolikhetsbedömning inte tycker sig se några ekonomiska fördelar för företaget i framtiden – eller bedömer sannolikheten men att denna bedömning inte kan klassificeras som »företagets bästa« – bortfaller följaktligen kravet på aktivering och istället kan kostnadsföring ske.

Ett stort inslag av frivillighet

Konsekvensen av detta blir att ett stort inslag av frivillighet vad gäller att aktivera organisationskostnader i praktiken kommer att finnas kvar. Därtill kommer att Redovisningsrådets rekommendationer främst riktar sig till de marknadsnoterade bolagen, vilket lämnar fältet än mer öppet för de företag som inte hör till denna kategori.

Bortsett från detta bildar utkastet ändå ett fun-

dament till en ny syn på organisationskostnader och dessas betydelse för företaget och intäktsgenereringen. Detta sker på bekostnad av de godtyckliga behovsanpassade beslut som i många företag inte sällan legat till grund för aktivering av organisationskostnader. Åtminstone i en teoretisk mening kommer uppkomna balansgilla organisationskostnader att behandlas som vilka investeringar som helst; de aktiveras i balansräkningen det år då utgifterna uppstår och därefter sker avskrivning systematiskt under tillgångens ekonomiska livslängd med den eftersträvarvärda konsekvensen att en matchning kommer att ske mellan avskrivningskostnader och genererade intäkter.

Även om utkastet kräver att organisationskostnader i vissa fall skall aktiveras och i andra fall ej får aktiveras, finns det alltid ett gränsland där godtycket härbärgerar och avgör vad som är nödvändigt, möjligt och omöjligt.

Det är svårt att tro att ett lönsamt företag som alltid kostnadsfört investeringar i organisationskostnader, plötsligt skall efterleva tvånget att aktivera dessa med konsekvensen att resultatet förbättras och skattebelastningen blir större.

Omvänt är det lätt att förmoda att kutymen att aktivera organisationskostnader, kommer att fortsätta som hittills i den kategori företag där det behövs en räddningsplanka för det egna kapitalet, när detta uttunnats genom att intäkterna inte orkat bära företagets samtliga kostnader. Under hotet av insufficiensbestämmelserna i aktiebolagslagen 13 kap. 2 §, kan det vara lätt att hamna i redovisningens utmarker och att använda en »omvänd bokslutsdisposition«, som förlänger det egna kapitalets arm och därmed nödortfigt döljer ett mindre attraktivt ekonomiskt utfall.

Vilka krav ställs på dokumentationen?

Ett övergripande problem som rör redovisning av organisationskostnader är att det vare sig i hittillsvarande debatt eller i redovisnings- och revisions-



FOTO: BOSSE JOHANSSON

Stefan Engström är verksam vid Auditor Revisionsbyrå i Stockholm.

Han medverkade senast i Balans nr 12/99.

litteratur, har tagits upp vilka krav på dokumentation som måste ställas för de tillgångsförda organisationskostnaderna. Frågan är i högsta grad aktuell för företagets revisorer – och styrelseledamöter som ej deltog i beslutet att aktivera utgifterna – och framtida revisorer och styrelseledamöter, eventuella minoritetsrevisorer, lekmannarevisorer, särskilda granskare, konkursförvaltare med flera att bedöma att adekvata motiv för aktivering funnits, att aktiveringen omfattat balansgilla poster, avser korrekta belopp och att ekonomiska livslängdsantaganden gjorts på korrekta grunder.

Enligt min mening måste till en början en från

►

»Detta ställer stora krav på att företagsledningen har välunderbyggda argument ...

strikt företagsekonomisk synpunkt utförlig motivering kunna lämnas till att en organisationskostnad redovisas som immateriell tillgång i balansräkningen. Varje aktiveringsåtgärd bör grunda sig på en utförlig dokumentation där företagsledningen redogör för de ekonomiska fördelar som företaget förväntas få genom organisationskostnaderna samt att företagsledningen kan styrka att tillgången är identifierbar och kontrolleras av företaget. Till dokumentet skall finnas underlag som t.ex. olika slag av beräkningar och kopior på fakturor samt en av styrelsen och vd undertecknad redogörelse av motivbilden till att organisationskostnaderna balanserats och inte kostnadsförts.

I vissa fall ett krav att redovisa organisationskostnader

Genom att kommande rekommendation om immateriella tillgångar också innefattar ett *krav* på att organisationskostnader under vissa förutsättningar skall redovisas i företag som omfattas av rekommendationen, måste en prövning ske om kostnadsförda organisationskostnader istället *skall* tillgångsföras.

Avgörande är som nämnts ovan, *dels* om de grundläggande förutsättningarna för redovisning som immateriell tillgång enligt ovan är uppfyllda och *dels* om det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången kommer att tillfalla företaget samtidigt som anskaffningsvärdet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Utöver frågor som rör själva tillgångsföringen skall den tid som tillgången förväntas ge företaget ekonomiska fördelar beräknas samt att företagsledningen måste kunna visa hur nyttjandemönstret över tiden ser ut, i syfte att fastställa en lämplig avskrivningsplan. Enligt årsredovisningslagen 4 kap. 2 § skall den ekonomiska livslängden för immateriella anläggningstillgångar »anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas«. I det fall en längre avskrivningstid än fem år tillämpas skall i not »anges skälen för den längre avskrivningstiden«.

Detta ställer stora krav på att företagsledningen har välunderbyggda argument för sin aktivering av organisationskostnaderna och utifrån detta också kontroll på under vilken tidsrymd som de tillgångsförda organisationskostnaderna beräknas ge företaget ekonomiska fördelar.

Syftet med alla de krav som enligt min uppfattning måste ställas på en utförlig bakomliggande dokumentation rörande tillgångsförda organisationskostnader, är att omkullkasta misstanken att det primära syftet med tillgångsföringen har varit att täcka uppkomna förluster. Istället skall målsättningen med en tillgångsföring av organisationskostnader vara att förfina redovisningen, så att denna ger en mer rättvisande bild av företagets aktiviteter och där det framtida ekonomiska utfallet av dessa aktiviteter kan matchas mot avskrivningar av organisationskostnaderna.

För en utomstående som bara har tillgång till den officiella redovisningen, har det varit svårt att bedöma om det funnits skäl att tillgångsföra orga-

nisationskostnader och dessa svårigheter kommer säkerligen att kvarstå även efter ikraftträdandet av den nya rekommendationen. Därtill kommer svårigheten att bedöma om företaget efterlevt *kravet* att under vissa förutsättningar redovisa organisationskostnader som immateriella tillgångar. I konsekvens med detta ökar kraven på revisorns granskningsinsatser vad gäller organisationskostnader.

Den valde revisorn kan inledningsvis göra relativt enkla kontroller som att t.ex. jämföra företagsledningens argument för en tillgångsföring med vad som händer om tillgången tas bort från balansräkningen. Om en sådan hantering innebär att insufficiens uppstår enligt aktiebolagslagen 13 kap. 2 §, måste revisorn tränga djupare in i företagsledningens lämnade motivering för aktiveringsåtgärden.

På omvänt sätt kan revisorn kontrollera vilka balanseffekter som skulle uppstå om kostnadsförda organisationskostnader istället tillgångsföras. Om en tillgångsföring t.ex. innebär en ökad skattebelastning, kan det vara lätt att förstå att företagsledningen inte känner särskilt stor övertygelse om att organisationskostnaderna kommer bereda företaget några framtida ekonomiska fördelar. Samma gäller också i de fall en tillgångsföring av organisationskostnaderna medför att viktiga räntabilitetstal försämras, som t.ex. räntabilitet på eget och totalt kapital, vilket inträffar när det egna respektive totala kapitalet ökar genom aktiveringsåtgärden.

Många frågor

De frågor som är förknippade med organisationskostnader är många. Kommande rekommendation om immateriella tillgångar kommer att svara på många av dessa vad det gäller de marknadsnoterade bolagen. För övriga bolag, som inte känner sig bundna av Redovisningsrådets rekommendationer, kommer det även i fortsättningen vara frivilligt att tillgångsföra organisationskostnader och att även kostnader för forsknings- och utvecklingsarbeten kan tillgångsföras i sådana bolag.

Mot denna bakgrund är det viktigt att en fördjupad debatt om organisationskostnadernas hemmahörande i balansräkningen påbörjas och vilka krav som skall ställas på företag som tillgångsför organisationskostnader, för att företag och revisorer skall få ett rättesnöre att följa. ●●