Mellan regel och verklighet

GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

En kvalitativ studie med syftet att undersöka hur företag hanterar redovisningen av immateriella tillgångar vid företagsförvärv enligt IAS 38 och identifiera praktiska utmaningar i tillämpningen av standarden.

Handelshögskolan vid Göteborgs universitet Företagsekonomiska institutionen
Kandidatuppsats i redovisning FEK335, VT 2025

Författare: Nils Åstrand & Oscar Grönstad
Handledare: Emmeli Runesson

Förord

Vi vill börja med att tacka alla som har varit med och bidragit till denna uppsats. Stort tack till vår handledare Emmeli Runesson för all din hjälp och vägledning under arbetets gång. Vi vill även visa tacksamhet till alla i vår seminariegrupp som bidragit med givande diskussioner och synpunkter. Sist men inte minst, ett stort tack till alla respondenter. Ni möjliggjorde detta arbete med ert stora engagemang.

Stort tack!

Oscar Grönstad & Nils Åstrand

6 juni 2025

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet
Kandidatuppsats, Redovisning VT 2025

Författare: Nils Åstrand och Oscar Grönstad
Handledare: Emmeli Runesson

Titel: Mellan regel och verklighet: En kvalitativ studie av redovisning av immateriella tillgångar enligt IAS 38

Bakgrund och problematisering: Redovisningen av immateriella tillgångar enligt IAS 38 präglas av komplexitet, särskilt vid företagsförvärv. Standardens principbaserade karaktär lämnar ett stort tolkningsutrymme, vilket riskerar att leda till variation i tillämpning och minskad jämförbarhet mellan företag.

Syfte: Syftet med studien är att undersöka hur företag tillämpar IAS 38 vid redovisning av immateriella tillgångar, samt att identifiera praktiska utmaningar.

Metod: Kvalitativ metod baserad på semistrukturerade intervjuer med redovisningsexperter och revisorer. Analysen stöds av redan befintliga teorier och tidigare forskning.

Resultat och slutsats: Studien visar att det finns svårigheter i att tolka och tillämpa IAS 38, särskilt avseende kontrollbegreppet. Bristen på tydlig vägledning leder till varierande praxis. Studien visar även ett behov av modernisering av standarden och mer kvalitativa upplysningar för att korrekt återspegla de ekonomiska fenomenen i ett allt mer föränderligt företagsklimat.

Abstract

Bachelor thesis in Business Administration, School of Economics and Business Administration at the University of Gothenburg
Bachelor's Thesis, Accounting Spring, 2025

Author: Nils Åstrand and Oscar Grönstad
Supervisor: Emmeli Runesson

Title: Between rule and reality: A qualitative study of accounting for intangible assets according to IAS 38

Background and problematization: The accounting for intangible assets according to IAS 38 is characterized by complexity, especially in the case of business acquisitions. The principle-based nature of the standard leaves a large margin for interpretation, which risks leading to variation in application and reduced comparability between companies.

Purpose: The purpose of the study is to examine how companies apply IAS 38 when accounting for intangible assets, and to identify practical challenges.

Method: Qualitative method based on semi-structured interviews with accounting experts and auditors. The analysis is supported by existing theories and previous research.

Results and conclusion: The study shows that there are difficulties in interpreting and applying IAS 38, especially regarding the concept of control. The lack of clear guidance leads to varying practices. The study also shows a need for modernization of the standard and more qualitative disclosures to accurately reflect the economic phenomena in an increasingly changing business environment.

Innehållsförteckning

Sammanfattning 2
Abstract 3
1. Inledning 5
1.1 Problematisering 6
1.2 Syfte 7
1.3 Disposition 7
2. Teoretisk referensram 8
2.1 Historiska utmaningar med immateriella tillgångar 8
2.2 Regelverk - IAS 38 9
2.3 Regelverk - IFRS 3 10
2.4 Principbaserad redovisning 10
2.5 Positive Accounting Theory 11
2.6 Redovisningens kvalitativa egenskaper 12
2.7 Fenomenografi 13
2.8 Empirisk granskning 15
3. Metod och datainsamling 16
3.1 Metod 16
3.2 Datainsamling 17
3.3 Metodkritik 17
3.4 Urval av respondenter 18
3.5 Intervjuguide 19
3.6 Genomförande av intervju 19
3.7 Analysmetod och analysmodell 20
4. Empiri och Analys 21
4.1 Kontroll av immateriella tillgångar 21
4.2 Incitament 22
4.3 IAS 38 upplevs som föråldrad 24
4.4 Tolkningar och bedömningar 25
4.5 Företags- och branschskillnader 27
4.6 Vägledning i praktiken 28
4.7 Upplysningar och transparens 29
4.8 Svårigheter kring värdering 31
5. Diskussion 32
5.1 Intern redovisningspraxis som vägledning 32
5.2 Komplikationer vid rörelseförvärv och identifiering 33
5.3 IAS 38 i en modern kontext 34
6. Slutsats 35
6.1 Praktiska utmaningar vid tillämpning av IAS 38 36
6.2 Rekommendationer på framtida forskning 37
Bilaga 1 40

1. Inledning

I denna del presenteras relevant bakgrund kring ämnet med syfte att introducera läsaren för det område som uppsatsen behandlar. Vidare formuleras uppsatsens problematisering, syfte och frågeställningar.

Redovisning är ett centralt verktyg för företag och organisationer att kommunicera ekonomisk information till intressenter såsom investerare, myndigheter och kreditgivare (Marton m.fl., 2024). Den ligger till grund för viktiga beslut och bidrar till ett fungerande samhälle, men präglas samtidigt av subjektivitet, då redovisning ofta bygger på bedömningar.

För att hantera komplexiteten i redovisningen och säkerställa jämförbarhet och tillförlitlighet krävs tydliga regelverk, såsom bokföringslagen, årsredovisningslagen och internationella standarder som IFRS. Dessa minskar utrymmet för godtycke och ökar förtroendet för den finansiella rapporteringen, men måste också vara tillräckligt flexibla för att kunna anpassas till olika verksamheter och föränderliga förhållanden (Marton m.fl.,. 2024).

Harmonisering av redovisningsprinciper har blivit allt viktigare i en globaliserad ekonomi, särskilt för noterade företag. Redan 1973 påbörjades detta arbete genom International Accounting Standards Committee (IASC), som 2001 ombildades till International Accounting Standards Board (IASB). Sedan dess har IASB ansvarat för att utveckla IFRS, som inom EU är obligatoriska för alla noterade företags koncernredovisning (Marton m.fl., 2023).

I takt med att ekonomi även har blivit mer kunskapsbaserad har även redovisningen av immateriella tillgångar blivit mer central, då det inte är helt lätt att hantera dessa tillgångar. Svårigheterna ligger bland annat i att koppla immateriella tillgångar till framtida ekonomiska fördelar, vilket behandlas i IAS 38 som är en heltäckande standard för dessa typer av tillgångar (Marton m.fl., 2023). IAS 38 har på senare tid mött kritik av dess användare och intressenter och en diskussion har förts om huruvida denna standard måste göras om från grunden. I ett allt mer föränderligt företagsklimat mot bakgrund av den snabba teknologiska utvecklingen och framväxten av nya affärsmodeller har det blivit alltmer tydligt att IAS 38 i sin nuvarande form inte fullt ut speglar verkligheten (Lundqvist & Larsolle, 2024)

Även i samband med företagsförvärv blir redovisningen av immateriella tillgångar en central och komplex fråga. Vid förvärv ska, enligt IFRS 3, alla identifierbara tillgångar separeras från goodwill, vilket förutsätter att företagen kan identifiera, värdera och redovisa immateriella tillgångar med tillräcklig precision. Pernilla Rehnberg (2012) belyser i sin avhandling hur tillämpningen av principbaserade standarder som IAS 38 och IFRS 3 i praktiken ofta varierar beroende på företagens tolkningar, strategiska syften och branschspecifika förhållanden.

1.1 Problematisering

Företagsförvärv är en central del av många företags tillväxtstrategier, särskilt i kunskapsintensiva branscher som teknologi och läkemedel. En viktig aspekt i redovisningen av sådana förvärv är hanteringen av immateriella tillgångar, såsom varumärken, patent, goodwill och kundrelationer. IAS 38 som behandlar immateriella tillgångar samt IFRS 3 som behandlar rörelseförvärv styr hur dessa tillgångar identifieras, värderas och redovisas i koncernredovisningen. Vid företagsförvärv uppstår utmaningar kring identifiering, värdering och redovisning av immateriella tillgångar. Samtidigt har det moderna affärsklimatet utvecklats mot allt mer digitala och innovationsbaserade modeller, vilket har skapat ett glapp mellan regelverkens krav och företagets praktiska verklighet. Enligt Rehnberg (2012) påverkas redovisningen av flera faktorer, såsom bransch, företagets storlek, syftet med förvärvet och ledningens incitament. Detta medför en risk för godtyckliga bedömningar och minskad jämförbarhet mellan företag. Principbaserade regler, med begränsad vägledning, riskerar också att skapa variation i tillämpning. Schipper (2005) menar att detta kan leda till att företag söker stöd i andra regelverk, vilket motverkar harmonisering och försvårar jämförbarhet. Sammantaget väcker detta frågan om huruvida IAS 38 är tillräckligt anpassad till den moderna ekonomi där immateriella tillgångar utgör en allt större del av företags värde.

Lev (2001) och Wyatt (2008) har i sin forskning länge påpekat att immateriella tillgångar utgör en växande andel av dagens företags värde, men att redovisningspraxis inte har utvecklats i samma takt. Lev (2001) argumenterar för att traditionell redovisning misslyckats med att fånga värdet av kunskapsbaserade tillgångar, vilket leder till att investerare får en missvisande bild av företaget. Wyatt (2008) lyfter även att aktivering av immateriella tillgångar ofta sker inkonsekvent, vilket ytterligare försvårar jämförelse och analys av ett företags finansiella rapporter. Dessutom pekar Penman (2009) på att överdriven försiktighet i

redovisningen kan leda till att värdefulla tillgångar exkluderas från balansräkningen, vilket även detta snedvrider det ekonomiska beslutsunderlaget.

Särskilt utmanande är redovisningen av egenupparbetade immateriella tillgångar, såsom egenutvecklad mjukvara, forsknings- och utvecklingskostnader och varumärkesbyggande aktiviteter. Dessa tillgångar uppstår internt i företaget och omfattas därmed av strikta kriterier enligt IAS 38 för att få aktiveras. Forskning gjord av Oswald (2008) visar att företagen ofta väljer att kostnadsföra sådana utgifter på grund av osäkerhet kring framtida ekonomiska fördelar och svårigheten att separera dem från löpande verksamhet. Detta innebär att investeringar i innovation, digitalisering och kunskapsutveckling inte fullt ut synliggörs i den finansiella rapporteringen, vilket försvårar investeringsbedömningar och jämförelser över tid. Både Lev (2001) och Wyatt (2008) argumenterar för att denna redovisningspraxis är otillräcklig i en ekonomi där företags konkurrenskraft i allt högre grad vilar på just sådana tillgångar.

1.2 Syfte

Syftet med studien är att undersöka hur företag hanterar redovisningen av immateriella tillgångar vid företagsförvärv, samt de internt upparbetade tillgångarna i företaget enligt IAS 38 och identifiera praktiska utmaningar i tillämpningen av standarden. Hur väl anpassad standarden är till dagens företagsklimat kan ge upphov till utmaningar i ett modernt företagsklimat. Därför formuleras följande frågeställning:

1. Vilka praktiska utmaningar uppstår vid redovisning av immateriella tillgångar vid företagsförvärv, samt de internt upparbetade tillgångarna?

1.3 Disposition

Syftet med den tänkta dispositionen av rapporten är att vara tydlig och strukturerad. Genom att följa denna logik underlättar det för läsare och intressenter att följa, förstå och söka i uppsatsen. I början av varje kapitel kommer en kort förklaring till vad som presenteras i följande kapitel, med syftet att bidra till en bredare förståelse för läsaren.

I det första kapitlet så presenteras relevant bakgrund kring ämnet och uppsatsens problematisering, syfte och frågeställningar. I det andra kapitlet så presenteras den teoretiska referensramen. Här presenteras och förklaras de teorier, modeller, begrepp och regelverk som används för att förstå, tolka och analysera det empiriska materialet. I det tredje kapitlet

presenteras de metodologiska val som ligger till grund för studien. Därefter motiveras och förklaras de valda metoderna och tillvägagångssätten för datainsamlingen, både med avseende på studiens teoretiska referensram och det empiriska materialet. I det fjärde kapitlet analyseras det insamlade empiriska materialet som baseras på intervjuerna som genomfördes. I det femte kapitlet diskuteras den inhämtade informationen från respondenterna och kopplas till tidigare forskning. I det sjätte och sista kapitlet kommer de slutsatser som studien kommit fram till att presenteras. Utöver detta kommer en sammanfattning att göras på studiens delar, samt rekommendationer till framtida forskning.

2. Teoretisk referensram

I följande del presenteras den teoretiska referensramen. Här presenteras och förklaras de teorier, modeller, begrepp och regelverk som används för att förstå, tolka och analysera det empiriska materialet.

2.1 Historiska utmaningar med immateriella tillgångar

IAS 38 som reglerar redovisningen av immateriella tillgångar har som nämnt tidigare varit föremål för kritik. Sedan IT-bubblan på 90-talet har det blivit tydligare att den globala ekonomin har genomgått en strukturell förändring, där de immateriella tillgångarna fått en ökad betydelse på bekostnad av materiella tillgångar (Marton, 2022). Trots dessa förändringar så är redovisningen fortfarande bättre lämpad när det kommer till att hantera materiella tillgångar, som redovisas tydligt vid anskaffning och i efterföljande värdering skrivs av systematiskt över nyttjandeperioden. De immateriella tillgångarna å andra sidan är ofta svårare att identifiera och värdera vilket har inneburit att praxis är att investeringar i immateriella tillgångar i regel kostnadsförs istället för aktivering. Marton (2022) lyfter två centrala egenskaper hos immateriella tillgångar. Dels kan flera personer eller organ nyttja tillgången samtidigt, till skillnad från en materiell tillgång som enbart en person eller organ kan nyttja åt gången. Värdet av många immateriella tillgångar är också beroende av samverkan med andra tillgångar. Exempelvis så är värdet av ett företags kundrelationer beroende av dess leverans- och betalningsförmåga, vilket gör att kontroll- och värderingsprinciperna försvåras.

Ett av de krav som ställs för att få redovisa en immateriell tillgång är att tillgången ska förväntas ge företaget framtida ekonomiska fördelar (FAR online, u.å) och osäkerheten som många av tillgångarnas egenskaper medför leder till stora svårigheter när det gäller att bedöma framtida kassaflöden. Detta gäller särskilt i sammanhang där tillgången har en hög skalbarhet vilket skapar en spänning mellan vad som är ekonomiskt relevant och vad som faktiskt redovisas, vilket riskerar att bidra till en missvisande bild av företagets verkliga värde (Marton, 2022)

Lundqvist & Larsolle (2024) menar att IAS 38 i praktiken är föråldrad och inte längre korrekt avspeglar den moderna, kunskapsbaserade ekonomins behov. De hävdar att den strikta uppdelningen mellan forskning och utveckling inom standarden försvårar aktivering, trots att företag i verkligheten investerar tungt i immateriell innovation. Detta i sin tur påverkar balansräkningens värden vilket är ett av, om inte det främsta, beslutsunderlaget för investerare och andra typer av intressenter. Både Marton (2022) och Lundqvist & Larsolle (2024) lyfter behovet av att utveckla alternativa sätt att redovisa och kommunicera information om immateriella tillgångar.
EFRAG:s promemoria "Better information on intangibles" från 2021 föreslår bland annat att företag bör lämna mer kvalitativa upplysningar om sina immateriella investeringar, snarare än att försöka anpassa dem till en traditionell redovisningsmodell med aktivering och avskrivning. Dessa upplysningar ska handla om vilka specifika tillgångar som är strategiskt viktiga, hur stora investeringar som görs samt huruvida det finns osäkerheter kopplade till framtida ekonomiska fördelar.

2.2 Regelverk - IAS 38

Enligt IAS 38 (FAR online, u.å) så definieras en immateriell tillgång som en identifierbar, icke-monetär tillgång utan fysisk form. Dessa är exempelvis varumärken, kundrelationer, licenser och goodwill. För att en post ska få klassificeras som en immateriell tillgång enligt denna standard så ska följande kriterier uppfyllas:

a) Identifierbarhet - Tillgången ska kunna särskiljas från andra tillgångar, antingen genom att vara separerbar (kan säljas, hyras ut eller överlåtas) eller uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter.

b) Kontroll - Företaget ska kontrollera tillgången till följd av en inträffad händelse, vilket innebär att de har befogenhet att erhålla framtida ekonomiska fördelar och kan begränsa andras åtkomst till dessa fördelar
c) Framtida ekonomiska fördelar - Det måste vara sannolikt att tillgången kommer att generera framtida ekonomiska fördelar, såsom ökade intäkter eller minskning av kostnader

2.3 Regelverk - IFRS 3

Vid företagsförvärv är det avgörande att redovisningen korrekt återspeglar den ekonomiska substansen i transaktionen på ett tillförlitligt sätt. IFRS 3 (Rörelseförvärv) är den standard som reglerar hur företag ska redovisa förvärv korrekt och kräver att det görs enligt förvärvsmetoden i IFRS 3.4, vilket innebär att förvärvade företaget/tillgångar ska identifieras och värderas till verkligt värde vid förvärvstidpunkten.
Standarden säger också att alla identifierbara immateriella tillgångar ska särskiljas från goodwill och redovisas separat i balansräkningen, om de uppfyller definitionerna och kriterierna i IAS 38. Marton m.fl., (2023) påpekar att denna uppdelning syftar till att öka transparensen i de finansiella rapporterna och även minska informationsasymmetrin gentemot externa intressenter.

2.4 Principbaserad redovisning

Barth m.fl., (2008) menar på att företag som tillämpar IFRS uppnår en högre kvalitet i redovisningen jämfört med företag som ej tillämpas dessa standarder, vilket är IASC och IASB:s övergripande mål att utveckla standarder som bidrar till högre kvalitet. För att uppnå detta har IASB utformat standarder utifrån en principbaserad modell, där fokus ligger på att förmedla de underliggande ekonomiska fenomenen snarare än att specificera detaljerade regler.

Principbaserade standarder begränsar möjligheten att välja mellan olika redovisningsmetoder, vilket i sin tur minskar risken för att göra val som kan användas för att manipulera resultat. När redovisaren ges olika alternativ så ökar risken för opportunistiskt beteende, där eventuella metodval görs utifrån vad som gynnar företagets kortsiktiga resultat snarare än att ge en rättvisande bild av den ekonomiska verkligheten.

Ewert & Wagenhofer (2005) utvecklade en modell för rationella förväntningar som visade på att standarder som minskar utrymme för opportunism i större utsträckning bidrar till högre redovisningskvalitet och bättre återspeglar den ekonomiska verkligheten i redovisningen. Å andra sidan finns ett motsatt synsätt som menar på att principbaserade regler där man i hög grad förlitar sig på redovisarens egna bedömningar istället kan leda till lägre redovisningskvalitet. Detta tolkningsutrymme som skapas har på senare tid väckt diskussioner, särskilt på den internationella kapitalmarknaden, då bedömningar kan skilja sig mellan företag, bransch och länder

Ytterligare problem som hotar redovisningens kvalitet är att införandet av redovisningsstandarder i sig inte garanterar enhetlig eller högkvalitativ tillämpning. Ball m.fl. (2003) visar på att även om länder som formellt antar redovisningsstandarder med hög legitimitet inte nödvändigtvis uppnår hög redovisningskvalitet eftersom företagens praxis ofta påverkas av lokala institutioner, rättsliga strukturer och incitament. Det är alltså inte bara regleringens innehåll utan även dess tillämpningspraxis som avgör utfallen. Detta förstärks delvis av Burgstahler m.fl (2006) som visar på att företags redovisningsbeteende kan variera beroende på yttre faktorer, särskilt kopplade till kapitalmarknadens krav. Deras jämförelse mellan privata och publika företag i Europa visar att publika företag som är mer exponerade gentemot externa investerare i mindre utsträckning manipulerar resultat, trots att de följer samma redovisningsstandarder.

2.5 Positive Accounting Theory

De problem som uppstår vid stort tolkningsutrymme i redovisningsstandarder kan förklaras utifrån Positive Accounting Theory (PAT), utvecklat av Watts och Zimmerman (1986). Enligt denna teori styrs redovisningsval inte främst av viljan att ge en rättvisande bild, utan av företagsledningens ekonomiska incitament. När standarder som IAS 38 är principbaserade och lämnar stort utrymme för tolkning, ökar möjligheten för företagsledare att välja redovisningsmetoder som gynnar deras intressen, exempelvis genom att påverka resultatet eller balansräkningen i en viss riktning.

Detta kan resultera i konsekvenser för både jämförbarheten och tillförlitligheten i redovisningen. Inom ramen för PAT förklaras detta genom tre centrala hypoteser; Bonus plan hypothesis, Political cost hypothesis och Debt covenant hypothesis. Företag kan exempelvis

undvika att identifiera vissa immateriella tillgångar i samband med ett företagsförvärv om det riskerar att minska redovisat resultat (Bonus plan hypothesis), minska synligheten för tillsynsmyndigheter (Political cost hypothesis) eller påverka relationen till långivare (Debt covenant hypothesis).

Följden blir att likartade transaktioner redovisas olika mellan företag, beroende på deras incitament, vilket undergräver möjligheten att jämföra företag på ett rättvist sätt. Som Watts & Zimmerman (1986) framhåller, används redovisning inte bara för att informera utan också strategiskt, som ett verktyg i relationer med externa parter. Detta är särskilt relevant vid redovisning av immateriella tillgångar, där värdering och identifiering ofta bygger på bedömningar snarare än observerbara fakta.

Mot denna bakgrund förklarar PAT varför tolkningsutrymme i redovisningsstandarder inte bara är en teknisk fråga, utan en som direkt påverkar redovisningens användbarhet för externa intressenter.

2.6 Redovisningens kvalitativa egenskaper

En central aspekt i förståelsen av finansiell rapportering är de kvalitativa egenskaper som styr redovisningens utformning. Dessa egenskaper lyfts fram i både IASBs konceptuella ramverk och i redovisningsforskning, däribland av Schipper (2005) som belyser hur dessa påverkas av övergången till principbaserade standarder, såsom IFRS. De främsta egenskaperna är relevans, tillförlitlighet, jämförbarhet och korrekt återgivande.

Enligt Schipper (2005) är relevans den egenskap som behandlar redovisningens förmåga att påverka användarens beslut. För att redovisningen ska vara relevant krävs att de ekonomiska fenomen som är viktiga för beslutsfattare fångas upp. Samtidigt måste informationen vara tillförlitlig och ge en korrekt återgivande bild av företagets ekonomiska ställning. Schipper (2005) påpekar att detta kan vara särskilt utmanande vid redovisning av immateriella tillgångar, där företagsledningen ofta måste göra subjektiva bedömningar om kontroll och framtida ekonomiska fördelar, vilket påverkar redovisningens objektivitet. Schipper påpekar vidare att jämförbarhet är en nyckelfaktor för att informationen som presenteras i de finansiella rapporterna ska vara användningsbar men det förutsätter att transaktioner redovisas på liknande sätt över tid och mellan företag. Dock innebär principbaserade standarder, såsom IAS 38 och IFRS 3 att företag ges ett visst tolkningsutrymme i hur reglerna

ska tillämpas, vilket riskerar i att jämförbarheten påverkas företag emellan - trots att de använder sig av samma redovisningsstandarder (Schipper, 2005)

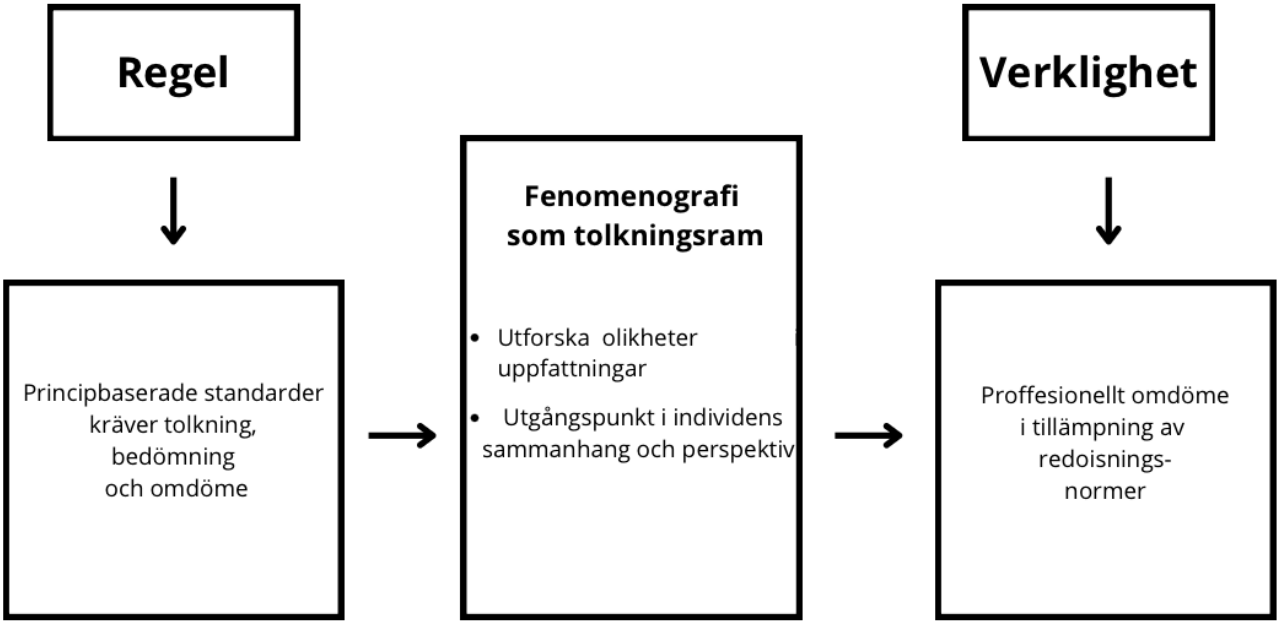
Ytterligare utmaningar som Schipper (2005) identifierar är bristen på detaljerad vägledning inom IFRS, vilket i vissa fall leder till att företag söker stöd i andra regelverk som exempelvis US GAAP, som anger redovisningsreglerna för att upprätta, presentera och rapportera finansiella rapporter i USA. Detta kan skapa en praxis som inte är helt förenlig med syftet att harmonisera den internationella redovisningen och därmed minska jämförbarheten och transparensen i redovisningen.

2.7 Fenomenografi

Fenomenografi är en kvalitativ forskningsansats som fokuserar på att identifiera och beskriva olikheter människors uppfattningar av ett visst fenomen (Marton & Booth, 2000). I stället för att eftersträva objektiv kunskap om ett fenomen, undersöker fenomenografin hur ett fenomen framträder för olika individer i deras specifika kontext. Den centrala utgångspunkten är att förståelse av ett fenomen alltid är situationsbunden, formad av individens erfarenheter, omgivning och perspektiv. Detta synsätt gör fenomenografin särskilt relevant i studier av områden där tolkning, bedömning och professionellt omdöme spelar en avgörande roll.

Fenomenografins grundidé om att det finns ett spektrum av uppfattningar inom en given population är särskilt intressant att tillämpa i kontexten av principbaserade redovisningsstandarder, såsom IAS 38. Principbaserade regelverk bygger inte på entydiga regler utan snarare på övergripande riktlinjer som kräver att användaren tolkar den ekonomiska substansen i varje enskild transaktion. Det innebär att professionella redovisare måste “översätta” verkliga och ofta komplexa affärshändelser till redovisningsspråk utifrån en standard som lämnar utrymme för tolkning. Det tolkningsutrymme som uppstår i principbaserade standarder skapar därmed förutsättningar för variation i tillämpningen. Vad som i teorin kan uppfattas som en enhetlig standard kan i praktiken förstås och tillämpas på olika sätt beroende på exempelvis interna rutiner, ledningens incitament eller individens erfarenhet. Här blir fenomenografin ett värdefullt verktyg för att förstå hur redovisare faktiskt uppfattar och hanterar den principiella vägledning som IAS 38 erbjuder, snarare än hur standarden är tänkt att tillämpas i teorin.

Vidare innebär fenomenografins fokus på förståelse av, snarare än förståelse om ett fenomen. Med andra ord att forskningsintresset riktas mot individens praktiska relation till redovisningen, snarare än mot deras åsikter kring om en viss tolkning är “rätt eller fel”. Detta perspektiv blir särskilt kraftfullt när det gäller att belysa hur subjektiva tolkningar växer fram i interaktionen mellan standard, situation och individ. Utifrån detta betraktelsesätt kan redovisning förstås som en praktik där regler och principer ständigt tolkas, omtolkas och anpassas till rådande kontext. Fenomenografin erbjuder ett analytiskt perspektiv för att utforska hur olika uppfattningar om redovisning uppstår, samspelar och i vissa fall kolliderar. Detta särskilt inom områden där standarder erbjuder vägledning snarare än instruktion. Genom att applicera detta synsätt kan man skapa en djupare förståelse för hur principbaserade regelverk förstås i praktiken av dem som tillämpar dem.



** Figur 1: Egengjord tabell, sammanfattande analysmodell*

2.8 Empirisk granskning

Flera tidigare studier har undersökt tillämpningen av IAS 38 och dess påverkan på redovisningen av immateriella tillgångar. Fokus har ofta legat på svårigheten i att identifiera, kontrollera och värdera denna typ av tillgångar i praktiken. Lev (2001) pekade på att redovisningssystemet är dåligt anpassat till den växande betydelsen av immateriella resurser i moderna företag, särskilt inom teknikintensiva och kunskapsbaserade branscher. Han hävdar att den finansiella rapporteringen ofta misslyckas med att fånga det verkliga ekonomiska värdet av dessa tillgångar, vilket eventuellt kan leda till en underskattning av företagets tillgångar och framtida intjäningsförmåga.

Wyatt (2008) bekräftar att redovisat information om immateriella tillgångar ofta är begränsad och förespråkar ökad transparens och bättre upplysningar. Hon betonar att tillgångarnas värderelevans är stark, men att nuvarande redovisningspraxis inte tillräckligt fångar detta, särskilt i fall där tillgångarna har upparbetats internt. Pennman (2009) lyfter även problemet med att redovisningen av immateriella tillgångar, särskild egenupparbetade, tenderar att påverkas av den s.k. försiktighetsprincipen vilket leder till att många tillgångar inte aktiveras trots att de har ett verkligt värde.

Rehnberg (2012) har även i svensk kontext diskuterat huruvida företagsförvärv ofta innebär betydande utmaningar när det gäller att identifiera och värdera immateriella tillgångar. Hon hävdar att subjektiva bedömningar spelar en stor roll i redovisningsprocessen, vilket kan påverka både jämförbarheten och tillförlitligheten i rapporteringen. Oswald (2008) visar liknande resultat i en brittisk kontext och konstaterar att företag väljer att kostnadsföra forskning och utveckling, trots att vissa projekt sannolikt skulle kunna aktiveras enligt standardens kriterier.

Schipper (2005) argumenterar för att principbaserade standarder tenderar att lämna mycket utrymme för bedömningar, vilket kan vara både en styrka och en svaghet. Även om målet är att redovisningen ska spegla den ekonomiska substansen i affärshändelserna, finns en risk att detta leder till inkonsekvent tillämpning mellan företag och branscher. Även European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG, 2001) har lyft behovet kring huruvida immateriella tillgångar ska redovisas. I sin rapport efterfrågar de bättre upplysningar och föreslår att IASB utvecklar nya sätt att redogöra för dessa tillgångar.

Sammanfattningsvis visar tidigare forskning att IAS 38 är ett regelverk som väcker betydande praktiska och teoretiska utmaningar. Standardens nuvarande utformning leder till stor variation i tillämpning, begränsad synlighet för vissa tillgångar och en redovisning som i vissa fall inte återspeglar företagets ekonomiska verklighet fullt ut. Forskning pekar tydligt på behovet av ökad vägledning, uppdaterade kriterier för användning och ett modernare förhållningssätt till immateriella tillgångar i redovisningen.

3. Metod och datainsamling

I denna del presenteras de metodologiska val som ligger till grund för studien. Inledningsvis redogörs för den metod som använts i studien. Därefter motiveras och förklaras de valda metoderna och tillvägagångssätten för datainsamlingen, både med avseende på studiens teoretiska referensram och det empiriska materialet.

3.1 Metod

Studien har genomförts med en kvalitativ ansats med syftet att undersöka vilka praktiska utmaningar som finns i samband med redovisning av immateriella tillgångar i enlighet med IAS 38.

Denna studie syftar på att belysa och analysera ett område som består i stor del av tolkningar, bedömningar och ibland bristande tydlighet i ramverk vilket leder till att det krävs att en kvalitativ metod görs med fokus på analys och tolkning av det insamlade empiriska materialet (Patel & Davidsson, 2019). För att besvara vilka praktiska utmaningar som finns i samband med redovisning av immateriella tillgångar krävs det subjektiva bedömningar och tolkningar av det empiriska materialet vilket resulterar i att en kvalitativ studie är mer lämplig jämfört med en kvantitativ ansats.

För insamling av empiriskt material utfördes främst semistrukturerade intervjuer. Dessa intervjuer arbetades sedan ner i form av text för att sedan bearbetas. Dessa bidrog till en djupare insyn i hur tillämpningen av hur IAS 38 tillämpas i praktiken. De semistrukturerade intervjuerna utfördes med grund i en gjord intervjuguide. Denna intervjuguide bidrog till att skapa en struktur under intervjun, samtidigt som plats fanns för följdfrågor och diskussion.

Då en kvalitativ arbetsmetod innebär hantering av en stor mängd empiriskt material fördes anteckningar i form av dagbok under processens gång. Detta gjorde att vi på ett enkelt sätt kunde se tillbaka och följa utvecklingen av analysen samt se tillbaka på egna tankar och tolkningar. Då det i en kvalitativ studie är praktiskt att göra löpande analyser (Patel & Davidsson, 2019). var det lämpligt att föra dagbok.

3.2 Datainsamling

För att få en djupare förståelse om vilka praktiska utmaningar som finns i samband med redovisning av immateriella tillgångar kommer datainsamling av empiriskt material att ske främst i form av intervjuer. Dessa intervjuer är semistrukturerade, därav en kombination av strukturerad och ostrukturerad (Patel & Davidsson, 2019), vilket betyder att möjligheten att ställa öppna frågor finns samt att det tillåter användningen av följdfrågor. Intervjuerna utgår därav från tidigare forskning men med utrymme för anpassning till intervjuns utveckling. Detta bidrar i denna studien till en fördjupad förståelse kring respondentens svar och resonemang vilket bidrar till en högre reliabilitet i uppsatsen då detta möjliggör en djupgående analys av det empiriska materialet.

De utvalda respondenterna till intervjuerna arbetar dagligen med redovisning och revision. Respondenterna är främst revisorer samt redovisningsekonomer vilket bidrar till en hög trovärdighet i det insamlade empiriska materialet. Dessa respondenter representerar dessutom olika företag, vilket bidrar till potentiellt olika synsätt om de praktiska utmaningarna vid hantering av immateriella tillgångar enligt IAS 38.

Trots att den primära datainsamlingen sker i form av semistrukturerade intervjuer kommer även tolkning av vetenskapliga texter samt finansiella rapporter att göras. Detta då det bidrar ytterligare till en bredare förståelse kring ämnet, men dessa kommer även att användas som grund för upprättande av frågor i intervjuerna.

En kopia av intervjumallen finns bifogad som bilaga i slutet av rapporten.

3.3 Metodkritik

Studien bygger på en kvalitativ ansats med semistrukturerade intervjuer, anpassade efter studiens syfte. Metoden lämpar sig väl för att undersöka komplexa och normativa frågor, så som redovisning av immateriella tillgångar, men medför också vissa begränsningar och eventuella tolkningar och antaganden.

Då urvalet enbart består av 5 redovisningsexperter och ekonomichefer så är resultatet inte statistiskt generaliserbart för hela populationen. Fokus ligger istället på en analytisk generalisering, vilket kan ge insikter som kan överföras till liknande kontexter. Det finns också en risk att urvalet som gjorts bland respondenterna påverkar resultatet beroende på vilka typer av företag, branscher och erfarenheter som representeras. Ett alltför homogent urval kan begränsa bredden i studien.

Vidare, vid intervjuer av experter inom ett område finns även en risk för normativt "färgade svar", där respondenten talar om "hur det bör vara" och inte hur det faktiskt fungerar i praktiken. För att minska risken för missförstånd och eventuella feltolkningar så kommer intervjuerna att spelas in, transkriberas och analyseras noggrant i sin helhet.

Det bör dock noteras att forskarens egen tolkning alltid utgör en del av analysprocessen i kvalitativa studier, vilket innebär att viss förförståelse kan påverka tolkningen (Patel & Davidson, 2019)

3.4 Urval av respondenter

Respondenterna i denna studie har valts utifrån ett målinriktat urval där fokus legat på att inkludera personer med hög kompetens och lång erfarenhet inom redovisning. Samtliga respondenter är verksamma som antingen revisorer på större revisionsbyråer eller verksamma som ekonomichefer och har flera års praktiskt erfarenhet av att arbeta med redovisning enligt IFRS och specifikt med frågor rörande immateriella tillgångar.

Respondent	Yrke	Längd	Datum
*Respondent A	Partner & Nordic Head of Accounting	47 minuter	23/4 - 2025
*Respondent B	Manager, FAAS Accounting & Reporting	47 minuter	23/4 - 2025
Respondent C	Partner & Accountant	31 minuter	28/4 - 2025
Respondent D	Ekonomichef	30 minuter	16/5 - 2025
Respondent E	Auktoriserad Revisor & Partner	32 minuter	16/5 - 2025

**Respondent A & B närvarade på gemensamt intervjutillfälle*

Att välja erfarna revisorer, redovisningsexperter och ekonomichefer som respondenter har varit en medveten strategi för att kunna fånga in djupgående insikter om hur principbaserade standarder som IAS 38 tillämpas i praktiken. Genom deras yrkesroll har respondenterna både teoretisk förståelse och praktisk inblick i de utmaningar som uppstår i samband med tillämpning och tolkning av redovisningsstandarder.

Respondenterna representerar olika större firmor, vilket även bidrar till ett bredare perspektiv och en möjlighet att jämföra tillämpningspraxis mellan olika organisationer. Denna variation stärker studiens trovärdighet genom att inte begränsa insikterna till en enskild firmas policys.

3.5 Intervjuguide

I denna kvalitativa studie med semistrukturerade intervjuer har en intervjuguide använts, med det huvudsakliga syftet att skapa en struktur i intervjuerna. Denna intervjuguide består av ett antal frågor som är baserade på den frågeställning och teoretiska referensram som studien är uppbyggd på. I enlighet med den fenomenografiska forskningsansatsen ställdes samma frågor till alla respondenter (Lundqvist, 2014), samt har ingen av respondenterna fått tillgång till dessa frågor varken före eller under intervjuerna. Detta för att respondenternas svar ska vara så genuint och ärligt som möjligt.

Frågorna som ställdes under intervjuerna är öppet uppbyggda. Med det menas att dessa frågor anses vara mer som ingångsfrågor, där respondenten sedan lämnas utrymme för egna reflektioner och diskussioner. En mer strukturerad intervju kan riskera att respondenterna inte kan svara med det som de tycker själva är viktigt, vilket i sin tur leder till att vi inte får fram svar av substans.

3.6 Genomförande av intervju

Som nämnts ovan bestod intervjuerna av ingångsfrågor, som är en kännetecknande del av fenomenografin (Lundqvist, 2014). Intervjuerna startade därav med en introduktion i form av en beskrivning av studien samt dess syfte och sedan en ingångsfråga. Dessa ingångsfrågor gjorde att intervjupersonen fick utrymme att själv reflektera över det som hen tyckte var mest väsentligt och viktigt att ha med i intervjun.

Samtliga intervjuer gjordes digitalt på Microsoft Teams och varje intervju varade i ungefär 30 minuter till 1 timme. Att dessa gjordes digitalt simplifierade möjligheten att hålla en intervju

då en geografisk plats att hålla intervjun på inte behövde diskuteras. En nackdel däremot kan vara att intervjuerna inte blir lika personliga när de genomförs digitalt. Det är dock inget som vi anser vara av väsentlighet i denna studie.

Dessa intervjuer både transkriberades och spelades in för vidare analys. Enligt Kvale & Brinkmann (2009) är det positivt att spela in intervjuerna då det bidrar till att båda parter kan fokusera på ämnet och dynamiken i samtalet, eftersom man inte behöver föra lika mycket anteckningar och noter under intervjun. Däremot fördes stödanteckningar under intervjuerna vilket möjliggjorde att konkreta följdfrågor kunde ställas.

3.7 Analysmetod och analysmodell

För att analysera de tankar, erfarenheter och synpunkter som respondenterna uttryckte under intervjuerna användes en kvalitativ analysmetod. Detta möjliggjordes då intervjuerna transkriberades samtidigt som intervjun ägde rum med hjälp av artificiell intelligens i appen Teams. Denna transkribering tolkades sedan noggrant för att säkerställa att de synpunkter som respondenterna uttryckte kunde identifieras. Bruce (1997) hävdar att inom fenomenografin finns det inte någon enhetlig teknik för transkribering av intervjuer, utan arbetsgången under processen blir istället avgörande för analysen. Intervjuerna hölls på svenska, vilket komplicerade funktionen av AI verktyget för transkribering, vilket resulterade i att vi var extra noggranna vid analys av transkriberingen.

Då en kvalitativ analysmetod innebär bearbetning av en stor mängd textmaterial blir denna arbetsmetod tids- och arbetskrävande (Patel & Davidson, 2011). På grund av detta tillbringades mycket tid på tolkning av det insamlade materialet. Detta resulterade sedan i att citat från intervjun och transkriberingen kunde användas i analysen, vilket bidrog till en förstärkande validitet och bättre presentation av de synpunkter som respondenterna uttryckte.

4. Empiri och Analys

I denna del kommer det insamlade empiriska materialet att analyseras. Det empiriska materialet baseras på de semistrukturerade intervjuerna som genomfördes.

4.1 Kontroll av immateriella tillgångar

Vid företagsförvärv är kontroll av immateriella tillgångar en vanligt förekommande fråga. Flera av respondenterna påpekar att en av de största utmaningarna med redovisning av immateriella tillgångar är att fastställa kontrollen enligt IAS 38. Respondenterna pekar på att även om andra villkor i standarden kan vara tekniskt krävande, så är det just bedömningsfrågor kring kontroll som ofta är "jobbig" och samtidigt mest svårtolkad i praktiken.

"Det handlar om att förstå det underliggande ekonomiska fenomenet - vad som faktiskt har hänt - och att sätta det i relation till vad IAS 38 kräver för att något ska kunna redovisas som en immateriell tillgång. Frågan blir då om vi uppfyller definitionen av kontroll enligt standarden, och det är ofta just där svårigheten ligger…" " Jag håller med - komplexiteten är ofta en konsekvens av kontroll" - Respondent A & B

Detta blir särskilt tydligt inom områden som mjukvaror och andra typer av digitala system. Respondenterna beskriver att just dessa typer av tillgångar ofta väcker frågor kring vem som kontrollerar vad och vilka rättigheter som föreligger

"Jag tycker absolut att systemlösningar, apputveckling och mjukvara generellt är relevanta områden. Det är där vi har fått många frågor den senaste tiden, eftersom det ofta uppstår osäkerhet kring vem som faktiskt har kontroll - vem kontrollerar vad, och vilka rättigheter som finns. Det leder vidare till frågan om man kan ta upp tillgången i balansräkningen eller inte, vilket beror på om man uppfyller kravet på kontroll. Det här gäller egentligen för alla tillgångar som kan falla inom ramen för redovisning enligt standarden" - Respondent A

Det blir avgörande att förstå om kontrollen är tillräcklig för att den ska kunna tas upp i balansräkningen, vilket sällan är en självklarhet när flera olika parter är inblandade. Detta är ofta fallet då många projekt idag sker i samverkan med externa aktörer på grund av exempelvis finansieringsbehov. När ägande och beslutsmandat sprids ut mellan olika parter

blir bedömningen kring kontrollen komplicerad, menar respondenterna på.

"Och sen blir det fler och fler aktörer involverade. Det är svårt att få finansiering och klara av att bära ett helt projekt själv, så det blir fler och fler parter involverade och det leder till oklarheter angående vem som kontrollerar vad. Man vill även att det ska gå snabbare och snabbare med allting." - Respondent C

Den teknologiska utvecklingen beskrivs också vara en drivande faktor bakom denna komplexitet. Tidigare, då system installerades lokalt och man hade egna servrar och licensnycklar så upplevdes det enklare att koppla en specifik tillgång till faktiskt kontroll. Idag, med bakgrund i den teknologiska utvecklingen och samarbeten med externa leverantörer, är kontrollbegreppet inte längre lika fysiskt förankrat.

"*Huruvida det är molnbaserade system eller som tidigare att man hade systemet på sina egna servrar och då har det kanske varit mer uppenbart att man hade kontroll över en licens eller licensnyckel på något sätt?" - Respondent B*

Ytterligare en respondent belyser att problemet kring bedömning av kontroll nödvändigtvis inte ligger i standarden i sig, utan snarare hur man i praktiken ska tolka den i ljuset av komplexa affärsmodeller och teknologiska lösningar. Denna syn delas av flera respondenter och visar på behovet av tydligare vägledning av kontroll inom det ständigt föränderliga affärsklimatet.

"Jag har jobbat jättemycket med de här frågorna kopplat till system, och om det är ett molnbaserat system man har haft, tycker jag absolut att standarden har varit komplex. Det är framförallt komplext att förstå kontrollen, vem kontrollerar vad och hur ställer vi det i relation till kontroll enligt IAS 38" - Respondent A

Slutligen påpekar respondenten på vikten att förstå transaktionens ekonomiska innebörd i kombination med en tolkning av hur den förhåller sig till kontrollbegreppet, innan man försöker tillämpa standardens krav. Det är denna översättning från verklighet till redovisning som ofta upplevs som den mest utmanande delen av arbetet.

4.2 Incitament

I en av intervjuerna beskrivs hur två företag som har köpt in samma typ av affärssystem under likartade avtal ändå väljer att redovisa dessa på olika sätt. Det framkommer att detta kan bero på incitament och andra omständigheter inom företagen. Trots att förutsättningarna är lika, påverkar interna drivkrafter hur redovisningen utformas. Det framhålls att detta kan

leda till skillnader i redovisningen som inte är önskvärda, då det påverkar möjligheten till att jämföra företagens rapporter. Även om sådana skillnader delvis fångas upp genom revision och tillsyn, betonas att dessa insatser också påverkas av hur företagen argumenterar för sina redovisningsval. Det lyfts som en faktor som komplicerar en enhetlig tillämpning av IAS 38.

"Om vi tar ett case som exempel, till exempel kring systemlösningar: två olika bolag kan ha köpt in samma affärssystem, och när man läser avtalen kan de vara formulerade på ett väldigt likt sätt. Det kan då verka som att redovisningen borde bli densamma för båda bolagen, men i praktiken kan det finnas olika bakomliggande incitament eller omständigheter som gör att utfallet ändå blir olika - att bolagen redovisar på olika sätt. Detta är inte optimalt, eftersom det öppnar upp för varierande tolkningar och bedömningar. Sådana skillnader ska fångas upp i revision och tillsyn, men det påverkas ändå av vilka som gör bedömningen och hur man argumenterar för sin ståndpunkt." - Respondent B

Den snabba utvecklingen av teknologi samt förändringar i företagsklimatet har även gjort att frågan om aktivering har blivit mer komplex. Företag upplever att det är svårt att tolka vilka immateriella tillgångar som ska aktiveras i balansräkningen samt vilka immateriella tillgångar som ska kostnadsföras direkt. Respondenterna hävdar att denna komplexa fråga har gjort att incitamenten hos diverse företag har blivit allt mer aktuella.

"Startups har ofta ett större incitament att aktivera tillgångar. Man har inte råd att kostnadsföra och dom större stabilare industriföretagen vill ha en mer försiktig approach och aktivera så lite som möjligt på grund av osäkerheten om framtiden" - Respondent B

Ytterligare en aspekt som framkommer i intervjuerna är att redovisning av immateriella tillgångar inte bara påverkas av tolkningar av kontrollbegreppet, utan även av olika incitament och subjektiva bedömningar företag emellan. En respondent beskriver ett konkret fall där två företag har köpt samma typ av affärssystem med snarlika avtal. Utifrån ett externt perspektiv borde redovisningen av dessa transaktioner därmed bli likartad, det vill säga samma redovisningsmässiga behandling, men i praktiken visar det sig att företagen redovisar dessa system på olika sätt.

Detta kan tyda på att bedömningar inte sker helt objektivt utan att de kan påverkas av företagsspecifika drivkrafter, exempelvis viljan att presentera ett visst resultat, bibehålla/förbättra nyckeltal eller anpassa sig till interna strategier. Respondenten lyfte att

detta inte är ett önskvärt beteende då det har en påverkan på jämförbarheten mellan företag, vilket är den kvalitet som möjliggör för användaren att jämföra antingen resultat från en enhet med en annan enhet eller resultat från samma enhet från ett år med ett annat år.

Samtidigt påpekas även att sådana skillnader till viss del hanteras inom ramen för revision och tillsyn, men att även dessa instanser påverkas av hur företag väljet att argumentera, vilket antyder att tillsyns- och granskningsfunktionen i viss utsträckning präglas av tolkningar vilket ytterligare komplicerar förutsättningarna för enhetlig tillämpning av IAS 38.

4.3 IAS 38 upplevs som föråldrad

År 1998 kom införandet av IAS 38 som inom IFRS reglerar immateriella tillgångar (Lundqvist & Larsolle, 2024). Sedan dess påpekar respondenterna att företagsklimatet har ändrats drastiskt i och med teknologins utveckling vilket resulterar i att standarden kan upplevas som föråldrad.

"Det är en standard som man kan uppleva gammal i praktiken dels för att den är gammal, men också för att olika typer av immateriella tillgångar har ändrats väldigt mycket över tid och kanske även sen jag började om man nu ska hårdra. Det händer ju väldigt mycket rent teknologiskt." - Respondent A

Med tanke på teknologins utveckling och popularitet bland företag har fler typer av immateriella tillgångar uppkommit i alla olika branscher, som till exempel kryptovalutor, software as a service (SaaS) samt andra cloudlösningar. Respondent A menar att detta resulterar i att IAS 38 kan tyckas vara mindre relevant idag jämfört med när den infördes. De hävdar även att det behöver göras en översyn av IAS 38 för att den idag inte är tillräckligt ändamålsenlig. Detta beror på till stor del av att standarden inte är anpassad till dagens teknologi och affärsmodeller, som i stor del är uppbyggda av digitala tillgångar. Då IAS 38 i många fall inte tillåter företagen att aktivera egenutvecklade immateriella tillgångar kan detta, med teknologins utveckling och möjlighet till innovation, leda till mindre relevanta finansiella rapporter. I samband med detta har gränsdragningen mellan egenupparbetade och förvärvade immateriella tillgångar blivit allt mer suddig, vilket gör situationen mer komplex.

"Det går så fort i utvecklingen. Jag tycker att det är svårt. " - Respondent B

"Alla har en app, alla utvecklar någon form av teknologi kopplat till till sin affärsmodell" - Respondent A

Ovan citat understryker att digital innovation inte är något avvikande, utan snarare en norm i

bland dagens företag. Detta förstärker argumentet att IAS 38 kan upplevas som otillräcklig eftersom den behandlar denna typ av tillgångar som undantag snarare än som centrala resurser. När immateriella tillgångar blir alltmer integrerade i kärnverksamheten krävs ett regelverk som bättre fångar upp deras betydelse och redovisningsmässiga behandling.

"Den är gammal och vi har nya typer av tillgångar idag" - Respondent B

Slutligen lyfter en av respondenterna den diskrepans mellan det regelverk som är tänkt att säkerställa jämförbarhet och transparens, och den verklighet som företag och revisorer befinner sig i. De "nya typerna av tillgångar" som nämns, exempelvis digitala plattformar och algoritmer, passar inte väl in i de befintliga klassificerings- och värderingskriterierna. Tillsammans belyser dessa citat en enhetlig bild bland respondenterna. IAS 38 är inte bara en gammal standard i bemärkelse, utan den tenderar även att sakna relevans i vissa delar av dagens företagskultur. Detta försvårar inte bara redovisningen i praktiken utan även dess användbarhet för externa intressenter. Detta reflekterar även respondent E över och förklarar att IAS 38 är en standard som måste tillämpas på fler och fler typer av immateriella tillgångar, vilket resulterar i att standarden kan upplevas som svår att tillämpa. Respondent D förklarar detta på följande sätt:

"Man hamnar lätt i IAS 38 om man inte kan tillämpa en immateriell tillgång på något annat regelverk vilket gör att den ska omfatta otroligt mycket och den ska vara tillämpbar på så stor del, så den är svår på det sättet." - Respondent E

Respondenten förklarar att IAS 38 är en standard som måste tillämpas på många olika typer av immateriella tillgångar, vilket resulterar i att standarden måste vara tillämpningsbar på så pass många typer av tillgångar att en blir för abstrakt och generaliserad. För att IAS 38 ska vara tillämpbar i dagens företagskultur hävdar därför respondent D att standarden borde förnyas, för att undvika komplikationer vid tillämpning på nya typer av immateriella tillgångar,

4.4 Tolkningar och bedömningar

Principbaserade standarder bygger mer på principer istället för strikta regler där företagen får större utrymme för tolkning och bedömningar, med syftet att kunna ge en mer rättvisande och relevant bild av företagens ekonomiska situation och prestation. Detta tolkningsutrymme ges för att anpassa redovisningen till den ekonomiska substansen i varje enskild transaktion

(Schipper, 2005). Ett exempel på detta kan tas från IAS 38, där den beskriver att en immateriell tillgång ska redovisas om företaget har kontroll, den förväntas generera en ekonomisk fördel samt vara identifierbar (IASB, 2023). IAS 38 ger alltså inte ut specifika immateriella tillgångar som uppfyller dessa krav utan lämnar istället utrymme för egen tolkning och bedömning. Detta resulterar i att principbaserade standarder tillåter en högre grad av flexibilitet i redovisningen, vilket är viktigt då dessa standarder används av många olika typer av bolag (Alexander & Archer, 2003)

"Det svåra är dock att man jobbar med olika bolag. Det är väldigt sällan exakt samma förutsättningar." - Respondent B

Denna flexibilitet har däremot både för- och nackdelar. Respondenterna hävdar, som nämnts ovan, att olika företag har olika incitament. Å ena sidan möjliggör den att finansiella rapporter speglar verkliga förhållanden på ett sätt som ökar relevansen. Å andra sidan finns en risk för att företagsledningar med starka incitament utnyttjar detta tolkningsutrymme för att styra resultat eller positionera företaget på ett fördelaktigt sätt, som diskuteras inom Positive Accounting Theory (Watts & Zimmerman, 1986)

"Två olika bolag har köpt in något och man tycker att de är formulerade på väldigt liknande sätt så att det här borde bli motsvarande typ av redovisning för bolagen. Men så kan det finnas olika incitament på grund av olika anledningar, vilket kan resultera i att det praktiska utfallet gör att de här två bolagen redovisar på olika sätt." - Respondent A

Skillnader i incitament kan alltså leda till olika redovisningslösningar, även när de underliggande affärshändelserna är i stort sett identiska. Detta väcker frågor om redovisningens neutralitet och jämförbarhet, vilket är två av de kvalitativa egenskaper som lyfts fram i IASB:s konceptuella ramverk.

Samtidigt betonar respondenterna att olika redovisningslösningar inte nödvändigtvis försämras kvaliteten i rapporterna. Tvärtom kan olikheterna i vissa fall förbättra redovisningens förmåga att spegla företagets verkliga affärsmodell och riskbild. Detta synsätt stöds också av Schipper (2005), som framhåller att principbaserade standarder kräver professionellt omdöme, men också möjliggör redovisning som är bättre anpassad till ekonomiska realiteter.

Trots detta kvarstår risken att tolkningsfriheten utnyttjas strategiskt, särskilt i företag och miljöer med starka incitament att påverka finansiella resultat. Därför är revisorns och tillsynsmyndigheternas roll central för att säkerställa att principbaserad redovisning inte

urholkar det kvalitativa egenskaperna som exempelvis relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet.

4.5 Företags- och branschskillnader

Enligt respondenterna så präglas bedömningar enligt IAS 38 i relativt hög grad av vilken bransch företaget verkar inom, samt av företagets storlek, mognad och andra ekonomiska förutsättningar. En respondent lyfter läkemedelsbranschen som ett vanligt exempel då gränsdragningen mellan forskning och utveckling upplevs problematisk vilket spelar en central roll i huruvida utgifter för dessa ska aktiveras eller inte enligt standarden.

Respondenten påpekar även att andra branscher, såsom tech branschen med systemlösningar och mjukvaruutveckling, präglas av andra typer av osäkerheter i form av vem som faktiskt har rätt till och kontrollerar tillgången. Det visar på att även om standarden som används är densamma, så varierar vilka aspekter som blir problematiska beroende av branschens karaktär.

"Jag tänker på läkemedelsbranschen som ett klassiskt exempel när det gäller forskning och utveckling. En central fråga enligt IAS 38 är gränsdragningen mellan forskningsstadiet och utvecklingsstadiet. Utöver det, tycker jag även att det är svårt med systemutveckling, apputveckling och mjukvara generellt, det är väldigt relevanta områden. Det är där vi har fått många frågor på sistone. Ofta handlar det om vem som har kontroll över vad - vem som faktiskt kontrollerar tillgången och vilka rättigheter som finns. Det avgör om man kan ta upp tillgången i balansräkningen eller inte. I grunden gäller detta egentligen alla typer av tillgångar som faller inom ramen för IAS 38." - Respondent A

Dessutom framkom att det inom vissa branscher utvecklas en så kallad branschpraxis vilket kan förklaras som en etablerad tolkning eller tillämpning som vägledning. Denna branschpraxis fungerar som branschspecifik kunskap med informella normer, vilket upplevs både hjälpa och begränsa företagen i deras tolkningar.

"Branschpraxis utvecklas hela tiden, som till exempel inom läkemedelsbranschen. Det finns visserligen mycket vägledning, men man lär sig också successivt terminologin och hur verkligheten faktiskt ser ut i olika branscher. Samtidigt måste vi har i åtanke att det finns skillnader mellan nya och etablerade företag. De kan ha olika incitament, erfarenhet och mognad när det gäller redovisning. Unga företag har ofta ett större incitament att aktivera utgifter eftersom de inte har råd att kostnadsföra allt direkt. Större och mer stabila företag tenderar däremot att tillämpa en mer försiktig redovisning och aktiverar så lite som möjligt,

oftast på grund av osäkerhet kring framtiden." - Respondent C

Vid sidan av branschtillhörighet pekar respondenten även på skillnader kopplade till företagets storlek, mognad och andra förutsättningar. Mindre och nyetablerade företag uppges ofta ha starkare incitament att aktivera utgifter då deras resurser är begränsade och negativa resultat kan påverka möjligheten till fortsatt finansiering. Däremot bland större och mer etablerade företag intar man ofta en mer försiktig hållning och kostnadsför utgifter, med syftet att undvika risker kopplade till framtida osäkerhet.

Dessa utsagor speglar variationen i hur olika aktörer uppfattar och hanterar bedömningar enligt IAS 38, vilket är centralt inom fenomenografin. Genom att synliggöra hur uppfattningar påverkas av kontextuella faktorer som bransch, storlek och mognad så tydliggörs den mångfald av sätt på vilka ett och samma redovisningsmässiga fenomen kan erfaras och tolkas.

4.6 Vägledning i praktiken

Respondent B hävdar att tillämpningen av IAS 38 i praktiken ofta är komplex, inte minst på grund av den begränsade vägledning som erbjuds direkt från standarden. Även om behovet av mer stöd är tydligt, upplevs det svårt att formulera exakt vad som borde förändras eller tillföras.

"Jag tänker nog att jag hade velat se mer vägledning från standarden, men jag har inte riktigt landat i exakt vad som behövs. Vad är det som skulle hjälpa om ni förstår hur jag menar" - Respondent B

Citatet ovan speglar en upplevd osäkerhet kring hur standarden ska tillämpas i gränsfall eller nya situationer, vilket i praktiken kan leda till att bedömningar sker med viss försiktighet och tveksamhet. Det kan också indikera att även erfarna yrkesutövare har svårt att konkretisera vad en förbättrad vägledning skulle innebära, vilket i sig visar att problemet är mer strukturellt än innehållsmässigt. För att hantera denna osäkerhet skapar många företag och revisionsbyråer egna interna hjälpmedel och dokumentation. Respondent A beskriver detta som en slags kompletterande praxis:

"Sen har vi ju också jättemycket vägledning i form av att bolagen tar fram olika skrifter. Vi har olika redovisningsmanualer, skulle man kunna kalla dem från de olika byråerna, så jag har en app som vi kallar det liksom byråns tolkning av det aktuella regelverket och det har alla andra byråer också. Där finns det ju vägledning, exempelvis resonemang. Så här kan man tänka i de här frågorna så vidare, så att även om inte vi har från själva standarden kan man vända sig dit" - Respondent A

Detta illustrerar en central egenskap i principbaserad redovisning, då standarder som IAS 38 bygger på övergripande principer snarare än detaljerade regler. Denna struktur kräver att redovisningsansvariga utövar ett professionellt omdöme i varje enskilt fall. Avsaknaden av strikt vägledning är inte en brist i sig, utan en avsiktlig del av regelverket som syftar till att öka redovisningens relevans och anpassningsförmåga. Samtidigt innebär det att den praktiska tillämpningen ofta måste kompletteras med interna riktlinjer och byråspecifika tolkningar. Sådana manualer, checklistor och exempel fungerar som ett slags branschpraxis där företag och konsulter bygger upp en gemensam förståelse för hur olika situationer kan hanteras.

Denna situation kan vara både positiv och problematisk. Å ena sidan bidrar dessa interna verktyg till ökad konsekvens inom organisationer och erbjuder konkreta lösningar i svårbedömda situationer. Å andra sidan kan det leda till att tillämpningen av redovisningsstandarder blir beroende av vilken byrå eller vilket företag som är involverade, vilket i sin tur kan skapa bristande jämförbarhet mellan olika aktörer.

Som många respondenter uttryckt tidigare kan en tolkning göras av att det finns för lite vägledning. Däremot hävdar respondent E att det idag finns tillräckligt med vägledning i IAS 38 och i regelverken generellt. Om det finns för mycket vägledning i en principbaserad standard är den inte längre principbaserad, utan istället blir standarden mer regelbaserad. Det finns även idag många hjälpmedel och rekommendationer från olika parter, som till exempel redovisningsrådet och IFRS. Respondent E uttrycker detta med följande citat:

"Det är bra om det finns en samsyn på hur man använder principerna, Men det finns ju ganska många för IFRS och IAS och du har redovisningsrådet i Sverige som har gett ut rekommendationer och så vidare så det finns ganska många saker som försöker hjälpa till att styra upp det. Sen finns finns det andra regelverk som påverkar hur man ska göra, till exempel årsredovisningslagen och aktiebolagslagen." - Respondent E

4.7 Upplysningar och transparens

Ett återkommande tema i intervjuerna är uppfattningen att det råder brist på transparens och tydlighet i företagens upplysningar om immateriella tillgångar. En respondent menar på att även om upplysningskraven enligt nuvarande regelverk existerar så tillämpas de ofta på ett mycket generiskt och begränsat sätt. Framförallt när det gäller fortlöpande redovisning, det vill säga vad som händer med de immateriella tillgångarna efter det initiala förvärvet. Även om upplysningar är mer utförliga i samband med rörelseförvärv så försvinner mycket av transparensen i den löpande redovisningen.

"Det som skulle behövas är mer upplysningar, för idag är det väldigt begränsat med information. I samband med rörelseförvärv finns det visserligen krav på upplysningar - där ska man redovisa vilka tillgångar som har förvärvats, inklusive immateriella tillgångar, hur dessa har identifierats och värderats, och så vidare. Men när det gäller den fortsatta redovisningen av immateriella tillgångar över tid, så är det betydligt mindre information som finns att hämta. Om man går in och läser årsredovisningar och tittar i noterna om immateriella tillgångar, får man sällan särskilt mycket insikt eller detaljer." - Respondent D

Vidare beskrivs att vissa upplysningskrav inte följs i praktiken trots att de finns i standarden. Exempelvis tas kravet upp kring upplysningar om forskningsutgifter som inte aktiverats, vilket antyder att området ibland behandlas styvmoderligt, det vill säga med låg prioritet eller slarvigt. Detta trots att informationen kan vara viktig för att förstå företagets immateriella investeringsstrategi, vilket kan försvaga rapporternas relevans och trovärdighet.

"Det kanske är lite styvmoderligt behandlat också med vissa upplysningskrav. Man ska till exempel upplysa om hur mycket utgifter man spenderar på forskning som man inte då aktiverat som en tillgång och på den upplysningen ser man inte alltid hos bolag att det är så det är." - Respondent B

Den styvmoderliga behandlingen av vissa upplysningskrav som respondent B nämner kan kopplas till organisationernas olika incitament. Om incitamentet att ej behandla en viss upplysning är stor, kan det förklara anledningen till det styvmoderliga beteendet. Vidare är detta ett beteende som påverkar transparensen hos organisationer negativt, och som nämnts ovan försvagar relevansen och trovärdigheten i rapporterna.

En tydlig förbättringsåtgärd som föreslås är att redovisningsprinciperna i årsredovisningarna bör bli mer företagsspecifika och verklighetsnära. Istället för generella formuleringar som återanvänds mellan företag, bör de tydligare beskriva vilken typ av immateriell tillgång de innehar, hur dessa har värderats och vilka bedömningar som ligger bakom. Den nuvarande nivån av standardisering och abstraktion kan alltså anses otillräcklig ur ett användarperspektiv.

"Det kan nog vara bra med lite mer påtryckning skulle jag säga. Framförallt gällande redovisningsprinciperna att de kan bli mycket mer företagsspecifika men också vad för typ av immateriell tillgång man har och vilka bedömningar man har gjort. De är ganska generiska i dagsläget." - Respondent B

4.8 Svårigheter kring värdering

I intervjuerna framgår även att värdering av immateriella tillgångar utgör ett av de mer utmanande momenten i tillämpningen av IAS 38. Respondenterna hävdar att detta beror på flera skäl, dels på grund av komplexiteten att identifiera immateriella tillgångar, samt svårigheter att bedöma det verkliga värdet. Respondenterna påpekar även att många immateriella tillgångar inte ska tas upp i en balansräkning utan kostnadsförs direkt, vilket resulterar till en svårighet i att bedöma vilka immateriella tillgångar som ska kostnadsföras eller tas med i balansräkningen. Detta säger respondenterna främst beror på att det krävs osäkra bedömningar om dels identifiering, men även bedömningar angående om den immateriella tillgången sannolikt kommer att bidra till en ekonomisk fördel i framtiden, vilket är ett viktigt moment för att en tillgång ska få tas upp i balansräkningen.
För att förklara problematiken med värdering av immateriella tillgångar tar Respondent A läkemedelsbranschen som exempel, och diskuterar vad som ska räknas som värdeskapande.

"Du vet inte om du kommer få alla tillstånd så du vet inte om det kommer släppas på marknaden. Idén är bra, snabba på behandlingen av en viss cancersort till exempel. Det är ju ingen som säger åh, vilken dålig idé? Sen ska jag komma in från sidan och säga, det får du inte ha i balansräkningen. Eller ska man ha det i balansräkningen för att idén är god?"
- Respondent A

Respondent A lyfter att det är svårt att besluta vad som ska samt inte ska räknas med vid värdering. De hävdar att om man endast utgår från identifiering samt framtida positivt kassaflöde i värderingen är det fortfarande problematiskt. Detta beror på att det är svårt att prognostisera framtida kassaflöden, diskonteringsräntor och nyttjandeperioder för de immateriella tillgångarna. Det kräver, som nämnt ovan, svåra bedömningar som kan vara både tidskrävande och osäkra.

Om bedömningarna resulterar i att en immateriell tillgång ska tas upp i balansräkningen tillkommer ett flertal bedömningssituationer som orsakar komplexitet, framförallt i den efterföljande redovisningen. Respondent E lägger vikt på att det är svårt att bedöma nyttjandeperioder, som är en grundpelare vid beräkning av avskrivningar, samt bedömningar av eventuella nedskrivningar. Bedömningar för behovet av en nedskrivning sker med hjälp av återvinningsvärdet, vilket kan vara ett svårt värde att beräkna för immateriella tillgångar då detta är i behov av en aktiv marknad. Respondent E säger:

"Det är svårt det här med tid och nedskrivningar, avskrivningar och så vidare, det är ju komplext" - Respondent E

5. Diskussion

I detta kapitel analyseras respondenternas utsagor i relation till tidigare forskning och teori med syftet att fördjupa förståelsen för hur IAS 38 tillämpas i praktiken och vilka utmaningar som uppstår.

5.1 Intern redovisningspraxis som vägledning

Principbaserade redovisningsstandarder syftar till att ge ett utrymme för professionellt omdöme och anpassning till den ekonomiska verkligheten. Samtidigt innebär denna flexibilitet att företagen i praktiken ställs inför svåra tolkningsfrågor där vägledning från standarden är begränsad, vilket väcker frågan om hur företag faktiskt hanterar den osäkerhet som följer med ett större tolkningsutrymme. Empirin visar på att företag och revisionsbyråer i hög grad förlitar sig på interna hjälpmedel för att tolka och tillämpa IAS 38 i praktiken. Detta framkommer särskilt tydligt i respondenternas beskrivningar av hur standardens begränsade vägledning hanteras i vardagen. I avsaknad av mer detaljerade instruktioner från själva standarden uppger flera respondenter att man inom organisationen utvecklat egna "redovisningsmanualer" och tolkningsdokument. Dessa med syftet att skapa en enhetlig praxis inom företaget och fungerar som ett stöd i gränsdragningsfrågor där osäkerhet råder.

Respondenterna beskriver också hur dessa interna verktyg ofta kompletteras av branschspecifik vägledning och blir i praktiken ett substitut för mer detaljerade regelverk som används aktivt vid bedömningar. Detta kan förstås som ett sätt att operationalisera principbaserade standarder i en praktisk miljö där tydliga svar ofta efterfrågas och indikerar också att den professionella bedömningen som principbaserad redovisning ofta bygger på, i viss mån har formaliserats internt för att minska osäkerhet och uppnå enhetlighet.

Samtidigt väcker detta frågor om jämförbarhet. När olika byråer använder sig av egna tolkningar och hjälpmedel finns en risk att tillämpningen av standarden varierar mellan företag som samarbetar med olika rådgivare, även i liknande situationer. Analysen visar att detta inte nödvändigtvis är ett resultat av felaktig tillämpning, utan snarare en konsekvens av att principbaserade standarder ger ett utrymme för olika tolkningar beroende på den rådgivande partens erfarenhet, metoder och kultur.

Respondenterna är medvetna om dessa utmaningar, men betonar att den interna vägledningen samtidigt spelar en viktig roll i att upprätthålla kvalitet och konsekvens. Detta gäller särskilt komplexa frågor där tillgångarnas kontroll, identifierbarhet eller framtida ekonomiska fördelar inte är självklara. Därför blir den interna vägledningen inte bara ett verktyg för tolkning, utan också ett uttryck för hur byråer strukturerar bedömningar inom ramen för principbaserade regelverk.

5.2 Komplikationer vid rörelseförvärv och identifiering

Identifieringen av immateriella tillgångar vid rörelseförvärv anses vara en process som i praktiken inte är så entydig som IFRS 3 förutsätter. Respondenterna uttrycker att kontrollbegreppet i IAS 38 upplevs som svårbedömt, särskilt i sammanhang där tillgångarna är digitala, distribuerade eller gemensamt utvecklade. Den ekonomiska substansen i en transaktion får ofta inte att fånga med den nuvarande definitionen av kontroll vilket är ett problem som visar att standarden i viss mån är normativt stel i förhållande till praktiken.

Här uppstår också ett centralt problem i principbaserad redovisning; utrymmet för professionell bedömning är stor men graden av stöd och vägledning är begränsad. Detta riskerar att lämna ett tolkningsutrymme som, enligt PAT, riskerar att utnyttjas för opportunistiska syften. Exemplet med två företag som förvärvat liknande system men valt att använda två olika redovisningslösningar illustrerar hur praktiska fall påverkas av interna incitament snarare än av den ekonomiska substansen, vilket kan påverka jämförbarheten i de finansiella rapporterna. Flera respondenter lyfter även att revisionen i viss mån påverkas av hur väl företag kan argumentera för sina tolkningar, vilket ytterligare belyser komplexiteten och behovet av en tydligare vägledning i standarden

När det gäller internt upparbetade immateriella tillgångar, är problemen minst lika framträdande. Här ligger svårigheten inte bara i kontrollbegreppet, utan även att uppfylla kravet om sannolika framtida ekonomiska fördelar. Respondenterna uttrycker att särskilt i utvecklingsintensiva branscher som läkemedel, IT och teknik är det mycket svårt att i tidiga skeden fastställa huruvida investeringar i exempelvis FoU, mjukvara och tekniska lösningar kommer att generera framtida positiva kassaflöden. Denna osäkerhet gör att företag ofta väljer att kostnadsföra utgifter, vilket enligt Lev (2001) leder till att företagens balansräkningar tenderar att underskatta värdet av dess mest centrala tillgångar.

Gränsdragningen mellan vad som är forskningsfas och utvecklingsfas är ytterligare en källa till osäkerhet. IAS 38 tillåter endast aktivering av utgifter i utvecklingsfasen, men i praktiken

är det ofta svårt att avgöra när denna övergång sker. Respondenterna menar att detta skapar en administrativ och "bedömningsmässig" belastning där risken för inkonsekvens är för stor. Skillnaderna i aktiveringsstrategi mellan unga och mer etablerade företag kan delvis förstås i ljuset av Bonus Plan Hypothesis (Watts & Zimmerman, 1986). Hypotesen utgår från att företagsledare som har bonus- eller ersättningssystem kopplade till resultat har incitament att göra redovisningsval som förstärker resultatet. I empirin framkommer att mindre företag ofta aktiverar i större utsträckning, vilket kan ses som ett sätt att förbättra nyckeltal och öka det redovisade resultatet, särskilt i faser där finansiering och tillväxt är centrala mål. Detta antyder att även om tillämpningen sker inom regelverkets ramar så kan incitamentsstrukturer ha en väsentlig påverkan på hur principbaserade standarder tolkas i praktiken.

Här uppstår samma mönster som vid rörelseförvärv; olika företag gör olika tolkningar vilket har en påverkan på både neutralitet och jämförbarhet, två av de mest centrala kvalitativa egenskaperna i IFRS ramverk.

Vidare påverkas bedömningar av företagets storlek, erfarenhet och branschpraxis. Startups tenderar att vilja aktivera mer, då redovisade tillgångar stärker balansräkningen och underlättar finansiering. Större och mer etablerade företag väljer ofta en mer försiktig hållning, vilket leder till ytterligare variation i tillämpningen.

5.3 IAS 38 i en modern kontext

En av de primära punkterna i de genomförda intervjuerna är att IAS 38 inte är anpassad för dagens affärsklimat, och därmed kan ses som föråldrad. Enligt respondenterna beror detta på den snabba utvecklingen av nya immateriella tillgångar, främst inom teknologi. Lundqvist & Larsolle (2024) instämmer med respondenternas resonemang kring standardens föråldring, och hävdar att standarden måste göras om för att anpassas till dagens affärsklimat.

Penman (2009) hävdar att denna föråldring av standarden följaktligen leder till att viktiga immateriella tillgångar som är värdefulla för organisationerna, inte kan identifieras och därmed utesluts från balansräkningen. Denna teori kan dessutom kopplas till respondenternas resonemang. De hävdar att eftersom alla egenupparbetade immateriella tillgångar ska kostnadsföras direkt, blir de finansiella rapporterna inte lika relevanta samt återges ej korrekt på grund av teknologins utveckling. Detta som en konsekvens av till exempel organisationernas ökande användande av egenupparbetade teknologiska tillgångar som kodning och SaaS. Dagens egenupparbetade immateriella tillgångar tillsammans med en föråldrad IAS 38 orsakar även komplexa bedömningar vad gäller sannolikhet till framtida

ekonomiska fördelar. Respondenterna hävdar att detta blir som svårast i utvecklingsintensiva branscher som till exempel läkemedelsbranschen och inom IT. Komplexiteten ligger i att dessa branscher består i stor del av forskning och utveckling, algoritmer samt annan mjukvara. Dessa potentiella tillgångar kräver svåra och tidskrävande bedömningar kring om de kommer att generera framtida ekonomiska fördelar. Lev (2001) hävdar att denna komplexitet i många fall resulterar i att organisationernas tillgångar i balansräkningen blir underskattade, då många organisationer väljer att kostnadsföra dessa immateriella tillgångar direkt. Detta kopplar även respondenterna till incitament, beroende på organisationernas storlek, bransch och erfarenhet. organisationer som är unga tenderar att aktivera mer immateriella tillgångar för att minimera årets kostnader. Medans äldre och större organisationer tenderar att vilja kostnadsföra direkt, med orsaken att de vill vara mer försiktiga i sin redovisning.

Sammanfattningsvis visar empirin att bedömningar kring immateriella tillgångar är en komplex och tidskrävande process, som orsakas av att IAS 38 inte är anpassad till dagens affärsklimat. Organisationers incitament orsakar en redovisning som påverkar jämförbarheten mellan organisationer negativt, till följd av de komplexa och tidskrävande bedömningar som IAS 38 bidrar till. Detta leder enligt empirin till att många immateriella tillgångar kostnadsförs direkt, vilket följaktligen leder till en underskattad balansräkning.

6. Slutsats

I detta kapitel dras de slutsatser som studien kommit fram till. Utöver detta kommer en sammanfattning att göras på studiens delar, samt rekommendationer till framtida forskning.

6.1 Praktiska utmaningar vid tillämpning av IAS 38

Syftet med denna studie har varit att undersöka de praktiska utmaningar vid tillämpning av standarden IAS 38, samt hur organisationer tillämpar denna i sin redovisning av rörelseförvärv. Genom semistrukturerade intervjuer med redovisngsexperter, kompletterat med tidigare forskning har studien kunnat identifiera flera centrala teman som sammantaget synliggör både regelverkets begränsningar och dess påverkan på den finansiella rapporteringens kvalitet.

Ett genomgående resultat i studien är att tillämpning av IAS 38 kan orsaka komplikationer i redovisningen av immateriella tillgångar, vilket kan ses som en konsekvens av att IAS 38 inte har anpassats till dagens allt mer digitaliserade affärsklimat. Med tanke på teknologisk utveckling och den ökande betydelsen av immateriella tillgångar i organisationer, har IAS 38 inte utvecklats i samma takt och ses därav vara föråldrad. Immateriella tillgångar utgör idag kärnan i värdeskapande för många företag och inte minst inom teknologi- och läkemedelsbranschen. Denna diskrepans skapar ett glapp mellan företagens ekonomiska realiteter och hur dessa redovisas, vilket påverkar både informationsvärdet och transparensen i de finansiella rapporterna.

Med hjälp av de genomförda semistrukturerade intervjuerna visar studien även på att den information som lämnas i rapporterna angående organisationernas immateriella tillgångar inte anses vara tillräcklig. Respondenterna hävdar att den utelämnade informationen är en bidragande faktor till att jämförbarheten mellan organisationer minskar, vilket beror på att intressenter istället tvingas göra fler egna bedömningar. Studien visar att detta är en effekt av att standarden är principbaserat. Detta resulterar i att organisationer har mer utrymme för sina incitament, vilket påverkar redovisningens utformning.

Studien visar även på de komplikationer som tillkommer vid rörelseförvärv, där de främsta bedömningssvårigheterna består av identifiering av immateriella tillgångar samt kontroll vilket är ett grundläggande kriterium för att en tillgång ska få aktiveras. Respondenterna pekar på att kontrollbegreppet är svårt att tillämpa i praktiken, särskilt i relation till digitala tillgångar, molntjänster och samarbetsprojekt. Med detta menar respondenterna samt den tidigare forskningen att det är en svår och tidskrävande process att bedöma vem som har kontrollen över en viss immateriell tillgång.

Vidare belyser studien de redovisningsmässiga val som görs vid identifiering och värdering av immateriella tillgångar ofta påverkas av ekonomiska incitament. Företag kan beroende på resultatmål, finansieringsstrategier eller regulatoriska faktorer välja att redovisa på ett sätt som gynnar dem själva snarare än den externa användarens informationsbehov. Detta kan innebära att redovisningens roll som objektiv informationsförmedlare riskerar att försvagas när tolkningsutrymmet blir för stort.

6.2 Rekommendationer på framtida forskning

Framtida studier kring ämnet bör innehålla en bredare empiri. Eftersom denna studie fokuserade på ett begränsat antal respondenter och teorier, vore det intressant att inkludera fler respondenter i studien. Det vore även intressant att studera djupare hur diverse intressenter, som till exempel investerare, går tillväga kring analyser av organisationernas immateriella tillgångar. Detta hade bidragit till en större och holistisk bild kring studiens ämne.

Utöver detta vore det intressant att jämföra hanteringen av immateriella tillgångar mellan olika länder, förslagsvis skillnaden mellan länder som tillämpar IAS och US GAAP. En studie kring detta hade gett intressanta skillnader som sedan möjligtvis hade bidragit till nya tankar och idéer kring förbättring av dessa standarder.

Slutligen hade en kvantitativ studie kring ämnet givit insiktsfulla slutsatser kring korrelationen mellan olika komponenter, förslagsvis korrelationen mellan börsvärdet på en organisation och graden av aktiverade immateriella tillgångar.

Referenser

Alexander, D., & Archer, S. (2003). On the myth of 'Anglo-Saxon' financial accounting. *The International Journal of Accounting*, 123–137.

Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. H. (2008). International Accounting Standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research*, 467–498.

Bruce, C. (1997). *The seven faces of information literacy.* Auslib Press: Adelaide.

Burgstahler, D., Hail, L. & Leuz, C. (2006). *The importance of reporting incentives: Earnings management in European private and public firms*. The Accounting Review, 983–1016. Tillgänglig: https://publications.aaahq.org/accounting-review/article-abstract/81/5/983/2902/The-Importance-of-Reporting-Incentives-Earnings?redirectedFrom=fulltext (Hämtad 10 maj 2025)

EFRAG, 2021. *Better Information on Intangibles – Which is the Best Way to Go?* European Financial Reporting Advisory Group. Tillgänglig:https://www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/SiteAssets/Better%20information%20on%20intangibles%20-%20which%20is%20the%20best%20way%20to%20go.pdf (Hämtad 11 april 2025)

Ewert, R., & Wagenhofer, A. (2005). Economic effects of tightening accounting

FAR Online, 2023. *IAS 38 Immateriella tillgångar*. FAR Online. Tillgänglig: https://www.faronline.se/dokument/ifrs/ias/ias0038/ (Hämtad 12 april 2025)

Kvale, S & Brinkmann, S. (2009). *Den kvalitativa forskningsintervjun.* Andra upplagan. Lund: Studentlitteratur

Lev, B. (2001). *Intangibles: Management, Measurement, and Reporting.* Brookings Institution Press.

Lundqvist, P. & Larsolle, H., 2024. *IAS 38 behöver göras om från grunden*. Tidningen Balans, 7 november 2024. Tillgänglig: https://tidningenbalans.se/artikel/ias-38-behover-goras-om-fran-grunden (Hämtad 11 april 2025)

Marton, F. & Shirley, Booth. (2000). *Om lärande*. Första upplagan. Studentlitteratur AB.

Marton, J., Lundqvist, P., Pettersson. A-K.(2023). *IFRS i teori och praktik.* Sjunde upplagan. Sanoma Utbildning.

Oswald, D. R. (2008). The determinants and value relevance of the choice of accounting for research and development expenditures in the United Kingdom. *Journal of Business Finance & Accounting*, 1–24.

Patel. R. & Davidsson. B. (2019). *Forskningsmetodikens grunder: Att planera, genomföra och rapportera en undersökning.* Femte upplagan. Studentlitteratur

Penman, S. H. (2009). Accounting for intangible assets: There is also an income statement. *Abacus*, 358–371.

Rehnberg, P. (2012). *Accounting for acquisitions – goodwill and other intangible assets in practice* (Doktorsavhandling). Handelshögskolan i Stockholm.

Schipper, K. (2005). The introduction of International Accounting Standards in Europe: Implications for international convergence. *European Accounting Review*, 101–126.

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive Accounting Theory.* Prentice-Hall.

Wyatt, A. (2008). What financial and non-financial information on intangibles is value-relevant? A review of the evidence. *Accounting and Business Research*, 217–256.

Bilaga 1

Intervjumall

Bakgrund och erfarenhet

Kan du kort beskriva din yrkesroll och din erfarenhet av redovisning kopplad till företagsförvärv? (hur många år inom branschen?)

Hur ofta stöter du på frågor som rör redovisning av immateriella tillgångar i praktiken?

Tillämpning av IAS 38

Hur upplever du att IAS 38 fungerar i praktiken vid företagsförvärv? (generellt)

Vilka kriterier upplever du som mest problematiska vid bedömning av immateriella tillgångar? (exempelvis kontroll, framtida ekonomiska fördelar, identifierbarhet) retention rate

Finns det specifika tillgångar som du upplever är svåra att redovisa enligt IAS 38 trots att de är värdeskapande i praktiken?

Finns det några specifika branscher där du tycker att IAS 38 är särskilt svårt att tillämpa? (teknologi, mjukvaru, utbildning, läkemedel osv…)

Praktiska utmaningar och bedömningar

Hur går ni tillväga för att särskilja immateriella tillgångar från goodwill vid förvärv enligt IFRS 3?

I vilken grad upplever du att subjektiva bedömningar påverkar redovisningen av immateriella tillgångar?

Har du upplevt att olika företag (eller branscher) tolkar standarden olika?

Har du något/några specifika fall där tillämpningen av standarden upplevts komplex eller svår att tolka? Eventuella lärdomar av detta…?

Principbaserad redovisning

Vad är din syn på att principbaserade standarder? Upplever du att det ger flexibilitet eller skapar osäkerhet?

Anser du att det finns tillräckligt med vägledning i tillämpningen, eller hade mer detaljerade regler varit att föredra?

Informationsvärde och användbarhet

Tycker du att den information som lämnas om immateriella tillgångar i årsredovisningar är tillräcklig för användare som investerare?

Hur påverkar enligt din uppfattning dagens redovisning av immateriella tillgångar beslutsfattande hos externa intressenter?

Hur viktigt anser du att ett tydligt regelverk är för att säkerställa jämförbarheten mellan företags finansiella rapporter?

Förändringsbehov

Tycker du att IAS 38 bör förändras på något sätt? I så fall – vilka delar anser du bör utvecklas eller förtydligas? Eventuella förändringar i IFRS 3?

Avslutning

Finns det något ytterligare du vill tillägga som du anser är viktigt i sammanhanget?