

2007-11-16

██████████ tingsrätt

Yttrande i mål nr ██████████ angående aktivering av utvecklingskostnader i en kontrollbalansräkning

YTTRANDE

Med stöd av 13 kap. 13 § första stycket 1 aktiebolagslagen (1975:1385) kan ett företag som upprättar en kontrollbalansräkning ta upp tillgångar till ett högre värde än i externredovisningen, om det är förenligt med god redovisningssed. Såväl lag som kompletterande normgivning förutsätter dock att det föreligger en faktisk, redovisad utgift för att denna ska kunna aktiveras. Såvitt Bokföringsnämnden kan utläsa av handlingarna i ärendet har företaget inte löpande bokfört ägarnas utvecklingsarbete, något som måste göras enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) för att arbetet ska ses som en affärshändelse i företaget och därmed ge ett underlag för en eventuell aktivering. Den aktivering som företaget gjort i kontrollbalansräkningen är därför inte förenlig med god redovisningssed.

Enligt 13 kap. 13 § första stycket 2 aktiebolagslagen (1975:1385) får tillgångar redovisas till nettoförsäljningsvärdet. Denna möjlighet till justering förutsätter emellertid inte att den är förenlig med god redovisningssed, varför Bokföringsnämnden avstår från att uttala sig i denna del.

MOTIVERING

Frågan

██████████ tingsrätt har begärt att Bokföringsnämnden yttrar sig i ett mål angående betalningsansvar för styrelseledamöter enligt aktiebolagslagen (1975:1385).

Den fråga som Bokföringsnämnden ska yttra sig över gäller om aktivering av utvecklingskostnader i en upprättad kontrollbalansräkning gjorts enligt god redovisningssed.

Förutsättningarna

Företaget bedrev ett fortlöpande arbete i projektform [REDACTED]. År 2004 upprättades en kontrollbalansräkning. Utförda arbetsinsatser i projektet aktiverades genom att dessa togs upp som en tillgång benämnd [REDACTED] med fritt eget kapital som motkonto. Aktiveringen medförde ett intakt aktiekapital. Kontrollbalansräkningen är undertecknad av VD och revisor. I ett dokument till kontrollbalansräkningen anges att aktiveringen avser arbetsinsatser av fem namngivna personer. Av dokumentet kan följande utläsas (citeras).

”Företaget --- har sedan initialskedet av år 2001 i princip fortlöpande utvecklat företaget med inriktning mot en reell ”sjösättning” år 2002/2003. Med utgångspunkt från de insatser som utförts under tiden 2002-06-17 -- 2004-02-29 i enlighet med nedanstående redovisning;”

Arbetsinsatserna anges som nedlagt arbete i form av antal timmar samt till viss timkostnad. Såvitt framgår av handlingarna i ärendet har företaget inte bokfört arbetsinsatserna som affärshändelser i företaget.

Rättsläget

Bestämmelser om kontrollbalansräkningens innehåll fanns vid den i målet aktuella tidpunkten i 13 kap. 13 § aktiebolagslagen (1975:1385). Paragrafen har samma lydelse idag men finns numera i 25 kap. 14 § aktiebolagslagen (2005:551).

Utgångspunkten i paragrafen är att en kontrollbalansräkning ska upprättas med tillämpning av årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. Vissa avsteg från ÅRL får dock göras. De avsteg som tillåts finns uppräknade i paragrafen och den uppräknningen är enligt lagstiftaren uttömmande, se prop. 2000/01:150 Likvidation av aktiebolag m.m. s. 38.

I detta ärende är de avsteg som är möjliga enligt 13 kap. 13 § första stycket 1 och 2 aktiebolagslagen (1975:1385) av intresse.

Enligt 13 kap. 13 § första stycket 1 aktiebolagslagen (1975:1385) får tillgångar tas upp till ett högre värde än i den ordinarie redovisningen under förutsättning att de värderingsprinciper som används är förenliga med god redovisningssed. Detta innebär att ett företag – inom ramen för ÅRL och god redovisningssed – får avvika från de redovisningsprinciper som har tillämpats i den senaste externredovisningen.

I förarbetena till ovan nämnda bestämmelse har lagstiftaren angett som exempel att en tillgång som har ett högre värde än det bokförda värdet får tas upp till det högre värdet. Även när en tillgång över huvud taget inte har tagits upp i årsredovisningen kan den tas upp i kontrollbalansräkningen men under förutsättning att så hade kunnat ske. En sådan situation är när företaget tidigare har kostnadsfört utgifter, vilka enligt god redovisningssed hade kunnat aktiveras och därmed tas upp som en tillgång. Företaget får då göra en ”dylik aktivering”. Denna möjlighet bör enligt lagstiftaren utnyttjas med försiktighet, se prop. 2000/01:150 s. 93.

Enligt 4 kap. 2 § ÅRL får utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år tas upp som en immateriell anläggningstillgång. Bestämmelsen ger således ett företag möjlighet att som tillgång ta upp vissa immateriella tillgångar om de är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år. Kompletterande normgivning finns genom dels Bokföringsnämndens rekommendation R 1 Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader, dels Redovisningsrådets rekommendation RR 15 Immateriella tillgångar.

Det är också av intresse här att redogöra för det avsteg som är tillåtet enligt 13 kap. 13 § första stycket 2 aktiebolagslagen (1975:1385). Där anges att tillgångar får redovisas till nettoförsäljningsvärdet. Vanliga uppskrivningsregler i ÅRL får enligt lagstiftaren självklart tillämpas, varför den möjligheten inte kräver lagreglering i aktiebolagslagen. Däremot är det inte tillåtet enligt ÅRL att t.ex. ta upp orealiserade värdeökningar eller skriva upp tillgångar om inte värdeökningen är väsentlig och bestående. Detta är anledningen till att det i punkt 2 har införts en särskild värderingsregel som möjliggör för företaget att ta upp orealiserade värdeökningar och tillgångar som inte finns med i externredovisningen. Av förarbetena framgår att man med ”tillgångar” i detta sammanhang avser inte endast sådana tillgångar som enligt god redovisningssed får redovisas i den offentliga redovisningen utan också andra resurser som har ett påvisbart värde för företaget, se prop. 2000/01:150 s. 93.

Bestämmelsen i punkt 2 får särskild betydelse i fråga om vissa särskilda slag av utgifter som ett bolag har för att bygga upp immateriella värden i företaget men som enligt god redovisningssed inte får aktiveras som tillgång. Så kan enligt lagstiftaren vara fallet med utgifter som ett bolag har haft för att internt arbeta fram ett varumärke. Ibland kan det vara uppenbart att det upparbetade varumärket, trots att det inte får tas upp som tillgång i den offentliga redovisningen, har ett betydande försäljningsvärde. Mot bakgrund av kontrollbalansräkningens särskilda syfte – att skilja ut de företag som har ekonomiska förutsättningar att fortleva – är det enligt lagstiftaren naturligt att den som upprättar en kontrollbalansräkning även får ta hänsyn till detta slag av resurser, under förutsättning att de har ett påvisbart försäljningsvärde. Att begreppet ”tillgång” i detta sammanhang måste ges en sådan vidare innebörd får med hänsyn till reglernas angivna syfte enligt lagstiftaren anses så självklart att det inte särskilt behöver anmärkas i lagtexten, se prop. 2000/01:150, s. 39f.

Det finns därför inte något lagkrav på att den justering som får göras med stöd av 13 kap. 13 § första stycket 2 aktiebolagslagen (1975:1385) ska vara förenlig med god redovisningssed.

Bedömning

Det är således möjligt för ett företag att med stöd av 13 kap. 13 § första stycket 1 aktiebolagslagen (1975:1385) byta redovisningsprincip vid upprättandet av en kontrollbalansräkning och t.ex. aktivera utgifter som företaget tidigare har kostnadsfört. Ett villkor är dock att utgifterna enligt ÅRL och god redovisningssed hade kunnat aktiveras och tas upp som en tillgång i externredovisningen. Såväl lag som kompletterande normgivning förutsätter således att det föreligger en faktisk, redovisad utgift för att en aktivering överhuvudtaget ska kunna göras. Såvitt kan utläsas av handlingarna i ärendet har företaget inte ens bokfört ägarnas utvecklingsarbete, något som måste göras enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen för att arbetet ska ses som en affärshändelse i företaget och därmed ge ett underlag för en eventuell aktivering. Den aktivering som företaget gjort i kontrollbalansräkningen är därför, enligt Bokföringsnämnden, inte förenlig med god redovisningssed.

Det finns inte något lagkrav på att en justering enligt 13 kap. 13 § första stycket 2 aktiebolagslagen (1975:1385) ska vara förenlig med god redovisningssed, varför Bokföringsnämnden inte uttalar sig i denna del.

Bokföringsnämnden lämnar dessutom följande svar på tingsrättens särskilda frågor.

1. Vilka rekvisit kan uppställas för att en utvecklingskostnad ska kunna aktiveras i en kontrollbalansräkning?

Bokföringsnämndens rekommendation, BFN R 1 Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader, behandlar redovisningen av utgifter för forskning och utveckling (FoU) i externredovisningen. Rekommendationen, som ska tillämpas från år 1988, ger uttryck för vad som är god redovisningssed vid redovisning av FoU-kostnader. Bokföringsnämnden har inte uttalat om BFN R 1 även är tillämplig vid upprättandet av en kontrollbalansräkning. När det gäller aktivering av FoU-utgifter i en årsredovisning gäller dock följande.

Huvudregeln i BFN R1 är att utgifter för FoU ska kostnadsföras och således inte aktiveras, men vissa undantag medges. Utgifter för tillämpad forskning och utvecklingsarbete får aktiveras under vissa förutsättningar, till skillnad från utgifter för grundforskning som aldrig får aktiveras. Förutsättningarna för en aktivering framgår av punkt 13 och 14 i BFN R 1.

Enligt punkt 13 ska följande villkor vara uppfyllda.

- FoU-arbetet och de utgifter som lagts ned på detta ska vara klart avgränsade.
- FoU-arbetet ska ha en bestämd tillämpning i sikte.

- Den produkt eller den process som FoU-arbetet förväntas leda fram till ska vara avsedd för försäljning eller för direkt användning i den egna verksamheten.
- Det ska vara sannolikt att en på förhand kalkylerad intäkt eller kostnadsbesparing kommer att uppstå till följd av att den tänkta produkten eller processen marknadsförs. Ska den användas internt ska dess användbarhet för verksamheten kunna visas.
- Det ska finnas resurser dels för att FoU-arbetet ska kunna slutföras, dels för att den tänkta produkten eller processen ska kunna marknadsföras, om den är avsedd för försäljning.

Enligt punkt 14 får inte utgifterna överstiga de merintäkter eller kostnadsbesparingar som förväntas av utgifterna. Vidare får utgifter endast aktiveras det år som arbetet utförts. Utgifter som kostnadsförts tidigare år får således inte aktiveras.

Rekommendationen gäller som nämnts ovan för företagens externredovisning.

När det gäller en kontrollbalansräkning har ett företag enligt 13 kap. 13 § 1 första stycket aktiebolagslagen (1975:1385) en utvidgad möjlighet att aktivera en utgift för FoU jämfört med ÅRL under förutsättning att de tillämpade värderingsprinciperna står i överensstämmelse med god redovisningssed. Bestämmelsen gör det således möjligt för företaget att byta värderingsprincip och tillämpa någon annan än den som tillämpats i årsredovisningen. Företaget kan därmed aktivera sådana utgifter som det tidigare år har kostnadsfört i årsredovisningen. Såväl lag som kompletterande normgivning förutsätter dock att det föreligger en faktisk, redovisad utgift för att en aktivering överhuvudtaget ska kunna göras.

Enligt 13 kap. 13 § första stycket 2 aktiebolagslagen (1975:1385) har dock ett företag möjlighet att ta upp utvecklingskostnader som inte finns med i externredovisningen, se Bokföringsnämndens svar nedan.

Bokföringsnämnden väljer att lämna ett gemensamt svar på frågorna 2 samt 2a-c.

2. Under vilka förutsättningar kan arvode för internt utfört arbete för företaget aktiveras som en utvecklingskostnad i en kontrollbalansräkning?

2a. Blir bedömningen annorlunda om arvodet tidigare ej belastat företagets redovisning?

2b. Blir bedömningen annorlunda om arvodet avser ospecificerat arbete till ett bestämt antal timmar med angiven timkostnad?

2c. Blir bedömningen annorlunda om arvodet tidigare ej belastat företagets redovisning samt om arvodet avser ospecificerat arbete till ett bestämt antal timmar med angiven timkostnad?

Det är inte förenligt med god redovisningssed och därmed inte heller möjligt enligt 13 kap. 13 § första stycket 1 aktiebolagslagen (1975:1385) att i en kontrollbalans-

räkning aktivera arvode för internt utfört arbete som inte tidigare redovisats i externredovisningen.

Ett företag har dock möjlighet att enligt 13 kap. 13 § första stycket 2 aktiebolagslagen (1975:1385) ta upp orealiserade värdeökningar och tillgångar som inte finns med i externredovisningen. En kontrollbalansräkning ska tjäna som underlag för bolagsstämman att fatta beslut om den fortsatta verksamheten och företaget ska därför ”ta fram” allt som har ett ekonomiskt värde och är säljbart. Det måste dock vara fråga om tillgångar som företaget äger och har kontroll över och som dessutom har ett försäljningsvärde. Den tillgång som bedöms ha ett försäljningsvärde kan därför lika väl vara hänförligt till internt utfört arbete som till en maskin. Frågan om en utgift kan aktiveras är således inte beroende av om utgifterna tidigare bokförts i företaget.

3. Under vilka förutsättningar får orealiserade framtida vinster aktiveras som en tillgång i en kontrollbalansräkning?

Det är inte förenligt med god redovisningssed och därmed inte heller möjligt enligt 13 kap. 13 § första stycket 1 aktiebolagslagen (1975:1385) att aktivera orealiserade framtida vinster i en kontrollbalansräkning. Endast faktiska utgifter kan aktiveras, se Bokföringsnämndens svar på fråga 1.

Enligt 13 kap. 13 § första stycket 2 aktiebolagslagen (1975:1385) får tillgångar redovisas till nettoförsäljningsvärdet, dvs. till beräknat marknadsvärde med avdrag för försäljningskostnader. I detta sammanhang kan det vara fråga om såväl tillgångar vilka enligt god redovisningssed får redovisas i externredovisningen som andra resurser med ett påvisbart värde för företaget men som enligt god redovisningssed inte får tas upp i externredovisningen. Även immateriella tillgångar får redovisas till nettoförsäljningsvärdet. Detta innebär att orealiserade framtida vinster vid en försäljning av tillgångar får aktiveras, dock under förutsättning att tillgången har ett påvisbart försäljningsvärde. Då denna justering av en tillgångs värde inte förutsätter att den är förenlig med god redovisningssed uttalar sig Bokföringsnämnden inte i denna del.

4. Kan utvecklingskostnader som felaktigt aktiverats i en kontrollbalansräkning, jämföras med en, eventuellt otillåten, aktivering av orealiserad framtida vinst?

BFN avstår från att besvara frågan.

Detta yttrande har beslutats av Bokföringsnämnden i plenum.

Hans Edenhammar
ordförande

Ulla Lloyd
föredragande