

Rekommendationer - BFN R 1

Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader*

* Bokföringsnämnden i plenum har vid sitt sammanträde den 5 december 2005 beslutat att BFN R 1 inte skall tillämpas av näringsdrivande, icke-noterade företag (se BFNAR 2000:2 Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden) som har valt att tillämpa Redovisningsrådets rekommendation RR 15, Immateriella tillgångar eller Redovisningsrådets rekommendation RR 32, Redovisning för juridiska personer.

Bakgrund

1. Företag som bedriver forskning- och utveckling (FoU) höjer successivt nivån på sitt vetenskapliga och tekniska kunnande. Redovisade kostnader för FoU kan i dessa företag vara en indikator på den framtida lönsamheten i företagen. Upplysning om storleken på FoU-kostnaderna och hur dessa har behandlats i redovisningen är därför av betydelse för möjligheten att bedöma företagens framtidsutsikter.
2. Frågan om hur redovisningen av FoU-kostnader skall ske har inte utvecklats närmare i förarbetena till bokföringslagen (1976:125; BFL). I stället har lagstiftaren överlämnat detta åt redovisningspraxis. Det finns idag ingen enhetlig praxis för redovisning av FoU i svenska börsföretag. Detta minskar jämförbarheten mellan företagen.
3. Denna rekommendation syftar till att redovisningen av FoU-kostnader i svenska företag skall harmonisera med internationell redovisningspraxis. Vägledande internationella rekommendationer beträffande redovisning av FoU är de som utvecklats av Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) och International Accounting Standards Committee (IASC). Enligt OECDs riktlinjer för multinationella företag bör företagen upplysa om utfört FoU- arbete och hur detta behandlats i redovisningen. IASC ger i International Accounting Standard 9 (IAS 9) en rekommendation som innehåller motsvarande regler om upplysningsplikt. Båda rekommendationerna har som huvudregel att utgifter för FoU omedelbart skall kostnadsföras. Aktivering får dock ske under vissa förutsättningar.
4. Denna rekommendation behandlar endast redovisning av FoU-kostnader. Redovisningen av andra s k organisationskostnader behandlas inte.

Allmänna utgångspunkter

5. Möjligheten att med säkerhet fastställa att ett FoU-arbete kommer att generera framtida merintäkter eller kostnadsbesparingar är som regel liten. Utgifter för FoU-arbeten skall därför som huvudregel inte aktiveras utan redovisas som kostnader när de uppkommer.
6. Enligt 17 § andra stycket BFL får utgifter för FoU i vissa fall aktiveras och redovisas som anläggningstillgång i balansräkningen. Avgörande för om aktivering får ske är om utgifterna kan anses vara av väsentligt värde för företaget under kommande år.
7. FoU-kostnader av betydelse för bedömningen av företagets långsiktiga resultat och ställning skall anges i årsredovisningen.
8. Den valda redovisningsmetoden skall tillämpas konsekvent. Detta gäller dels hur utgifter för FoU periodiseras, dels vad som hänförs till FoU-arbetet. Om redovisningsmetoden förändras skall företaget lämna upplysning om detta.

Definitioner

9. Vägledande för vad som är ett FoU-arbete är Statistiska Centralbyråns (SCB) definitioner. Dessa definitioner överensstämmer med OECDs riktlinjer och IAS 9. Åtskillnad görs härvid mellan grundforskning, tillämpad forskning och utvecklingsarbete.

Grundforskning är "att systematiskt och metodiskt söka efter ny kunskap och nya idéer utan någon bestämd tillämpning i sikte".

Tillämpad forskning är "att systematiskt och metodiskt söka efter ny kunskap och nya idéer med en bestämd tillämpning i sikte".

Utvecklingsarbete är "att systematiskt och metodiskt utnyttja forskningsresultat och vetenskaplig kunskap och nya idéer för att åstadkomma nya produkter, nya processer, nya system eller väsentliga förbättringar av redan existerande sådana".

10. Ovanstående definitioner innebär att kostnader för att löpande underhålla existerande produkter, processer och system inte ingår i FoU-arbetet. Inte heller ingår kostnader för mindre. Modifieringar av tillverkade produkter och löpande anpassningar av produktionsprocesser eller tillämpade system.
11. De kostnader som är hänförliga till FoU-arbetet består av:
 - a) *Direkta kostnader* för material, löner och ersättningar till personal som arbetat med FoU-arbetet, samt andra direkta kostnader, t ex köpta forskningstjänster.

b) *Indirekta kostnader* som är hänförliga till utfört FoU-arbete. Här kan även ett skäligt pålägg ingå för till FoU-arbetet hänförlig del av allmänna administrationskostnader.

c) *Årets planenliga avskrivningar* på anläggningstillgångar som används i FoU-arbetet och redovisas som avskrivningar i resultaträkningen.

Aktivering av utgifter som lagts ned på forskning och utveckling

12. FoU-arbeten utgör ett led i de insatser som krävs för att behålla ett företags konkurrenskraft på marknaden. I många fall kan inga intäkter eller kostnadsbesparingar identifieras till följd av detta arbete.
13. För att utgifter som lagts ned på ett FoU-arbete skall kunna aktiveras krävs att följande villkor är uppfyllda:
 - a) FoU-arbetet och de utgifter som lagts ned på detta skall vara klart avgränsade.
 - b) FoU-arbetet skall ha en bestämd tillämpning i sikte.
 - c) Den produkt eller den process som FoU-arbetet förväntas leda fram till skall vara avsedd för försäljning eller för direkt användning i den egna verksamheten.
 - d) Det skall vara sannolikt att en på förhand kalkylerad intäkt eller kostnadsbesparing kommer att uppstå till följd av att den tänkta produkten eller processen marknadsförs. Skall den användas internt skall dess användbarhet för verksamheten kunna visas.
 - e) Det skall finnas resurser dels för att FoU-arbetet skall kunna slutföras, dels för att den tänkta produkten eller processen skall kunna marknadsföras, om den är avsedd för försäljning.
14. Utgifter som aktiveras enligt ovanstående villkor får inte överstiga vad som kan förväntas bli täckt av de merintäkter eller kostnadsbesparingar som FoU-arbetet beräknas ge upphov till. Vidare får utgifter endast aktiveras det år som arbetet utförts. Därför får inte aktivering ske av utgifter som kostnadsförts tidigare år. Av villkoren följer att utgifter som hänförs till grundforskning inte får aktiveras.
15. Det värde FoU-arbetet tas upp till i balansräkningen bör bestämmas enligt samma principer som tillämpas för egentillverkade materiella anläggningstillgångar enligt 15 § BFL. Värdet bestäms som summan av direkta kostnader och ett skäligt pålägg för indirekta kostnader hänförliga till FoU-arbetet.

Avskrivning och nedskrivning av aktiverade utgifter

16. Aktiverade utgifter för FoU skall avskrivas enligt reglerna i 17 § andra stycket BFL. Detta innebär att avskrivning årligen skall ske med skäligt belopp, dock minst en femtedel. FoU-arbeten som förväntas ge upphov till merintäkter eller kostnadsbesparingar under kortare tid än fem år skall avskrivas under denna kortare period.
17. Om särskilda omständigheter föreligger får en längre avskrivningstid än fem år användas. Detta kan vara fallet om utgifterna för FoU finansierats med lån med villkorlig återbetalningsskyldighet (jfr punkterna 21-24).
18. En linjär planenlig avskrivning skall betraktas som huvudregel vid val av avskrivningsprincip. Om en annan princip ger en mer rättvisande avskrivningstakt kan den undantagsvis ersätta huvudregeln. Den valda avskrivningsprincipen skall tillämpas konsekvent över hela avskrivningsperioden.
19. Avskrivning skall påbörjas senast när FoU-arbetet i huvudsak har slutförts.
20. Rätten att aktivera utgifter för ett FoU-arbete skall bedömas vid varje räkenskapsårs utgång. Om villkoren för aktivering inte längre är uppfyllda skall en erforderlig nedskrivning ske av tidigare aktiverade utgifter. Detta innebär att restvärdet på aktiverade utgifter inte får överstiga de förväntade merintäkterna eller kostnadsbesparingarna.

Statliga lån och bidrag

21. Det förekommer att FoU-arbete finansieras med statliga stöd eller med andra motsvarande stödformer. De stöd som avses är dels lån med villkorlig återbetalningsskyldighet (villkorligt lån), dels direkta bidrag. Ett villkorligt lån innebär normalt att beviljade medel skall återbetalas endast under förutsättning att projektet ger ekonomiskt utbyte.
22. FoU-arbete som finansierats med villkorligt lån skall i enlighet med huvudregeln kostnadsföras omgående (jfr punkt 5). Lånets speciella karaktär utgör dock grund för att medge aktivering även om villkoren enligt punkterna 13-15 inte är uppfyllda. En förutsättning för detta är dock att summan av aktiverade utgifter inte överstiger beviljat lån, inklusive upplupen ränta. En konsekvent redovisningsprincip skall användas för samtliga FoU-arbeten som finansierats med villkorligt lån.
23. Om ett FoU-arbete delfinansierats med ett villkorligt lån skall utgifter från detta arbete i första hand anses svara mot detta lån. Om utgifterna överstiger lånebeloppet skall dessa behandlas enligt huvudregeln.

24. När ett villkorligt lån återbetalas skall avskrivning ske av aktiverade utgifter i enlighet med reglerna i punkterna 16-20. Vid beslut om efterskänkning av villkorligt lån skall en omedelbar nedskrivning ske av aktiverade utgifter. Nedskrivningen får inte understiga det vid varje tillfälle efterskänkta lånebeloppet.
25. Direkta bidrag för FoU-arbete skall redovisas som intäkt när det mottas från utbetalande myndighet. Bidrag som beviljats men inte utbetalats skall redovisas som en fordran i balansräkningen.
26. Ett direkt bidrag får inte intäktsföras i sin helhet om det avser att täcka kostnader under flera år framåt i tiden. I dessa fall skall intäkten periodiseras proportionellt mot de kostnader som bidraget avser att täcka.

Upplysningar i årsredovisningen

27. Aktiebolag skall i förvaltningsberättelsen lämna upplysning om viktiga förhållanden som inte redovisas i resultat- och balansräkningen, 11 kap 9 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385; ABL)^{1/}. Motsvarande regler finns i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och i lagen (1980:1103) om årsredovisning m m i vissa företag. Vid tillkomsten av ABL var lagstiftaren inte beredd att införa en skyldighet för aktiebolagen att upplysa om FoU-arbetets omfattning i årsredovisningen. Utvecklingen har emellertid enligt BFNs uppfattning nu nått dit hän att det följer av god redovisningssed att sådana upplysningar skall lämnas då FoU-kostnaderna är av väsentlig storlek för företaget.
28. Upplysningar om principer för värdering av tillgångar och skulder skall lämnas till resultat- och balansräkningen, 20 § första stycket BFL. Denna upplysningsplikt innebär att principerna för redovisning av FoU-kostnader skall framgå av årsredovisningen.
29. Årets FoU-kostnader kan anges antingen i resultaträkningen, i not till denna eller i förvaltningsberättelsen. Upplysning bör enligt BFN i första hand lämnas i not till resultaträkningen. Av upplysningen skall framgå dels summan av kostnadsförda FoU-arbeten under året (jfr punkt 11), dels årets avskrivningar av aktiverade utgifter för FoU.
30. Upplysning i not skall även lämnas om summan av aktiverade utgifter för FoU samt ackumulerade avskrivningar på dessa belopp.
31. Utgifter för investeringar i utrustning, laboratorier och andra materiella anläggningstillgångar som skall användas uteslutande för FoU-arbete bör anges särskilt om dessa är av väsentlig storlek.
32. Om FoU-arbete finansierats med statligt stöd skall upplysningar lämnas om storleken på detta samt hur det har behandlats i redovisningen.

Redovisning i balansräkning och resultaträkning

33. Om FoU-kostnader särredovisas i resultaträkningen skall detta ske under rubriken *Rörelsens kostnader*.
34. Nettovärdet av aktiverade FoU-arbeten skall särredovisas bland anläggningstillgångarna i balansräkningen. Detta bör ske under rubriken *Forsknings- och utvecklingsarbeten*.
35. Planenliga avskrivningar av aktiverade utgifter för FoU redovisas under rubriken *Avskrivningar* i resultaträkningen. Sådan engångsnedskrivning som avses i punkt 20 redovisas enligt samma principer som för motsvarande nedskrivning av materiella anläggningstillgångar. Nedskrivningen redovisas lämpligen bland planenliga avskrivningar, kompletterad med en notupplysning.
36. Aktiverade utgifter som blivit föremål för nedskrivning till följd av att ett villkorligt lån efterskänkts skall redovisas som en kostnad i rörelsen. Denna kostnad svarar mot den intäkt som uppstår till följd av att lånet helt eller delvis efterskänkts. Kostnad och intäkt bör i detta fall redovisas under samma rubrik i resultaträkningen.

Ikraftträdande

37. Denna rekommendation träder i kraft den 1 januari 1988 och tillämpas för räkenskapsår som påbörjas från och med denna dag.

^{1/} 11 kap. aktiebolagslagen (1975:1385) är upphävt. Motsvarande bestämmelser återfinns numera i 6 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554).