

Södertörns högskola | Institutionen för Ekonomi och företagande

Mastersuppsats 30 HP | Företagsekonomi | Vårterminen 2011

Harmonisering av ISO 10668 varumärkesvärdering

Av: Osman Afzal

Handledare: Besrat Tesfaye och Yohanan Stryjan

Sammanfattning

Immateriella tillgångar har blivit allt viktigare i en globaliserad värld med stora företag som investerar och agerar i olika länder. En viktig immateriell tillgång är varumärken. För att kunna värdera ett varumärkes värde finns det flera finansiella metoder. En ny standard, ISO 10668 Requirements for monetary brand valuation, utgavs av ISO (International Organization for Standardization) 1 september 2010. Syftet med denna standard är att på ett tillförlitligt sätt kunna värdera varumärken under sin uppbyggnad, vid eventuella tvister samt vid ett företagsförvärv. Syftet med denna uppsats är att undersöka hur de inblandade parterna i harmoniseringsprocessen av ISO 10668 har arbetat fram en enhetlig standard genom olika konflikter, beslut, samarbeten och kompromisser. Uppsatsen baseras på åtta intervjuer (med personer som varit inblandade i utvecklingen av standarden) samt två dokument. Resultatet som denna uppsats kommer fram till är följande:

- Att standarden ämnar till att vara enhetlig genom bland annat transparens krav som möjliggör att en värdering kan granskas av en extern part.
- För att utveckla denna standard har arbetsgruppen bestått av skilda professioner (konsulter, revisorer, marknadsförare och jurister) för att täcka in olika delar som standarden innehåller (legala, beteendemässiga och finansiella analyser).
- Att det har funnits vissa konflikter och kompromisser för att möjliggöra standardens existens. Konflikter har varit rörande för många finansiella metoder samt definitionen av varumärke. Kompromisser har utgjorts av att inkludera vissa metoder samt en hopskrivning av varumärkes definition. Detta har även lett till vissa grupperingar och till att ett land röstade mot standarden.
- Att standardens bidrag är tidigare finansiella värderingsmetoder med att koppla dessa med en legal och beteendemässig analys.

Om denna standard är en enhetlig standard för varumärkesvärderingar tål att diskuteras. Detta eftersom att ett problem som existerat med varumärkesvärderingar är att det finns åtaliga metoder för att värdera ett varumärke på. Standarden är en hopskrivning av tidigare finansiella metoder med en legal analys och en beteendemässig analys.

Nyckelord: ISO 10668, harmonisering, varumärke och standardisering.

Abstract

Intangible assets have become increasingly more important in a globalized world of big companies that invest and operate in different countries. An important intangible asset is trademarks or brands. To evaluate a brand's value, there are several financial methods. A new standard called ISO 10668 Requirements for monetary brand valuation was published by ISO (International Organization for Standardization) September 1st 2010. The purpose of this standard is to evaluate in a reliable way brands in their construction, during possible litigation and in mergers & acquisitions situations. The purpose of this paper is to examine how the parties involved in the process of harmonization of ISO 10668 has developed a uniform standard by various conflicts, decisions, collaboration and compromise. The essay is based on eight interviews (with individuals involved in the development of the standard) and two documents. The results of this paper are the following:

- The standard intends to be standardized by including transparency requirements that enable an evaluation can be audited by an external party.
- To develop this standard, the working group consisted of different professions (consultants, accountants, marketers and lawyers) to cover different parts of the standard contains (legal, behavioral and financial analysis).
- That there have been some conflicts and compromises in order to allow standard's existence. Conflicts have been on too many financial methods and the definition of brand. Compromises have included the inclusion of certain techniques and a new definition of brands. This has also led to the creation of internal groupings and that one country voted against the standard.
- The standard contribution is a linking of former financial valuation methods with a legal and behavioral analysis.

If this standard is a standardized for the brand valuation is worth discussing. One problem that has existed with brand valuation is that there are numerous methods for valuing a brand. This standard consists of former existing financial methods with a legal analysis and a behavioral analysis.

Keywords: ISO 10668, harmonization, trademarks, brands and standardization.

Förord

Jag vill rikta ett stort tack till mina respondenter som delade med sig av sin tid och möjliggjort denna undersökning. Jag vill även tacka mina handledare, Besrat Tesfaye och Yohanan Stryjan samt deltagarna i seminariegruppen som väglett mig och bidragit med värdefulla åsikter för undersökningen. Jag skulle även tacka min examinator Karl Gratzner för råd och tips som har varit värdefullt för uppsatsen.

Stockholm, 1 juni 2011

Osman Afzal

Innehållsförteckning

1 Inledning	7
1.2 Problemdiskussion.....	11
1.3 Syfte.....	13
2 Teoretisk referensram	14
2.1 Definition av varumärke.....	14
2.2 Vad är en standard.....	16
2.3 Redovisningsstandarder.....	16
2.4 Varför värdera varumärken.....	18
2.5 Värderings disharmoni.....	19
2.6 Harmonisering– Fördelar, nackdelar, drivkrafter och hinder.....	20
2.7 ISO 10668 – Varumärkesvärdering.....	22
2.8 Harmoniseringsprocess.....	25
2.9 Institutionell teori.....	26
2.10 Konflikter och konflikthantering.....	28
3 Metod	29
3.1 Forskningsstrategi och Forskningsmetod.....	29
3.2 Urval.....	30
3.3 Materialinsamling/Tillvägagångssätt.....	32
3.3.1 Material.....	32
3.3.2 Intervjuer och dokumentationer.....	33
3.4 Sammanfattning av respondenter.....	34
3.3.3 Analysprocessen.....	35
3.5 Bortfall.....	35
3.6 Metodkritik.....	36
4 Resultat av intervjuer	37
4.1 Kommitté PC 231.....	37
4.2 Harmoniseringsprocessen.....	37
4.3 Spridning av standarden.....	43
4.4 Konflikter och konflikthantering.....	44
6 Harmonisering och Standardisering	48

6.1 Harmoniseringsprocessen av ISO 10668.....	48
6.2 Institutionella teorin.....	50
6.3 Konflikter och konflikthantering	51
7 Slutsats.....	54
7.1 Egna reflektioner och förslag till vidare forskning.....	55
Källförteckning.....	56
Bilaga I.....	61
Bilaga II.....	64

Figurförteckning & Tabellförteckning

Figur 1: Skäl som leder till disharmoni för internationell redovisning.....	8
Figur 2: En varumärkesvärdering på Microsoft och General Electric år 2004.....	9
Figur 3: Varumärkeshierarki.....	15
Figur 4: Stegen för harmonisering.....	26
Tabell 1: Översikt av respondenter.....	34

1 Inledning

Företag investerar stora mängder av sina resurser i humankapital, IT, forskning & utveckling och marknadsföring. Detta för att vara konkurrenskraftiga på marknaden. Källan till ekonomiskt värdeskapande har övergått från produktion av materiella varor till skapandet av immateriella tillgångar,¹ vilket har lett till att redovisningen beträffande värdet av immateriella tillgångar blivit allt viktigare. En viktig immateriell tillgång är varumärken. Genom varumärken kan företag förmedla och kommunicera aspekter som kvalitet, innehåll och pris. Varumärken kan bestå av ett ord, en ton, en symbol eller design som kan identifiera och särskilja en produkt från en annan på marknaden. Detta kan bland annat ske genom att skapa ett värde som uppfattas av kunden som något utöver vad konkurrerande produkter erbjuder. Därmed kan kunden vara förberedd på att betala mer för en produkt, som har ett starkt varumärke eller unik identitet för företaget.²

Det främsta problemet med immateriella tillgångar är att de är svåra att fastställa värdet på³ och desto svårare att komma överens om ett gemensamt tillvägagångssätt för värdering.⁴ Detta gör att redovisningen av immateriella tillgångar blir problematiskt där svårigheten ligger i valet av en redovisningsstandard som leder till den mest ekonomisk rättvisande värdet. Förutom problematiken med att fastställa värdet på immateriella tillgångar, är redovisningsspråkets utveckling även av betydelse.

Redovisningsspråket har spridits genom universiteten som har lärt ut ”språket” till blivande ekonomer. Ekonomer har sedan anpassat ”språket” efter den kultur och omgivning den använts i. En konsekvens av detta har blivit att redovisningsspråket har blivit alltmer influerad av det land den använts i och anpassats för de lokala ändamålen. Dessa kan utgöras av samtal med investerare, skattemyndigheter eller banker. Konsekvensen av detta kan leda till att information som förväxlas mellan företag inom olika länder blir svårtolkad för mottagaren i ett annat land. Figur 1 visar olika faktorer i kommunikationsledet som kan leda till feltolkningar inom redovisningen. Problemet är tudelat, det vill säga att den information som skickas mellan länder uppfattas på ett avvikande sätt. Detta genom att sändaren och

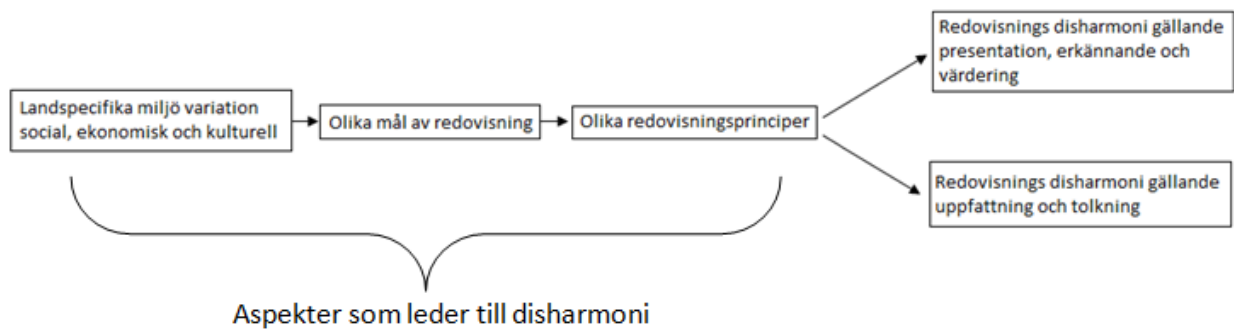
¹ Canibano, L., Garcia-Ayuso, M. och Sanchez, P. (2000)

² Stolowy, H. och Haller, A. (1999)

³ Lagrost, C., Martin, D., Dubois, C. och Quazzotti, S. (2010)

⁴ Hossain, M. A. (2000)

mottagaren av informationen befinner sig i olika landspecifika miljöer, har olika mål med redovisningen och därmed har olika redovisningsprinciper.⁵



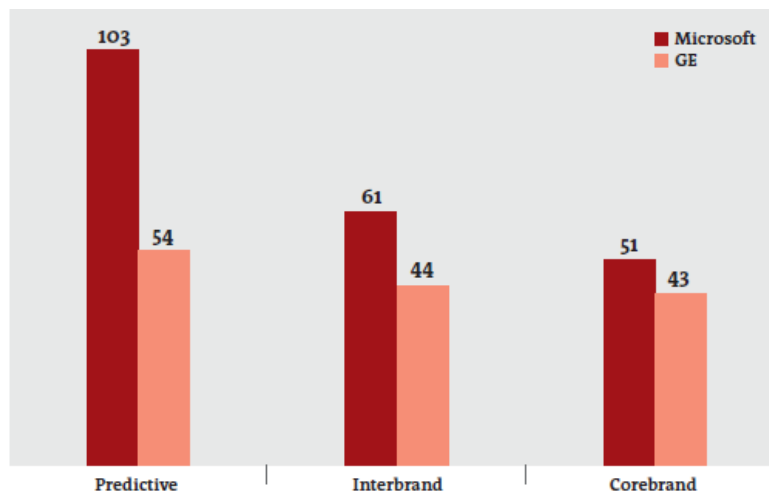
Figur 1. Skäl som leder till disharmoni för internationell redovisning. Källa: Walton, et al (2003 s. 2)

För att lösa problemet har olika redovisningsstandarder utvecklats och flera organisationer arbetar med att harmonisera redovisningen. Detta arbete med att harmonisera redovisningen har pågått sedan bildandet av International Accounting Standards Committee (IASC) år 1973. Kommittén bildades för att utveckla internationella redovisningsstandarder. År 2001 ersattes kommittén med International Accounting Standards Board (IASB) och dess främsta uppgift var och är att harmonisera nationella olikheter inom redovisningen.

I takt med att fler bolag agerar på en internationell marknad blir skälet för att harmonisera redovisningen desto viktigare. Detta syftar till att uppnå ett gemensamt redovisningsspråk, vilket i sin tur leder till en ökad förståelse samt underlättar kontroll och styrning. Även om organisationer har utvecklat olika metoder för att värdera varumärken har detta resulterat i skillnader mellan olika länder och företag. Figur 2 visar varierande värden på Microsofts och General Electrics varumärken, som har utförts av tre olika värderingsorganisationer. Detta är ett exempel på hur ett och samma varumärke kan variera markant åt. De varierande värdena förklaras av de skiftande bedömningarna som gjorts på företagens prestation, de metoder som tillämpats och hur de tillämpats.⁶

⁵ Walton, P., Haller, A. och Raffournier, B. (2003)

⁶ Salinas, G. (2011)



Figur 2: En varumärkesvärdering på Microsoft och General Electric år 2004. (Siffror i miljarder dollar) Källa: Salinas. (2011 s. 34)

Standardisering & harmonisering

För att förstå de problem som kan uppstå vid utvecklandet av en enhetlig redovisningsstandard är det viktigt att definiera begreppen standardisering och harmonisering. En standardisering är processen med att utveckla och implementera en viss teknik eller metod som uppfattas på ett enhetligt sätt. Detta gör att en standard utgör en lösning på ett återkommande problem eller en rekommendation till att utföra något på ett specifikt sätt.⁷ En standard benämns även som en regel som talar om hur man ska gå tillväga i vissa situationer. Den talar om vad som är lämpligt eller vad som inte bör göras. En standardisering kan således vara en lösning av ett koordinationsproblem, som kan lösas genom att alla inblandade parter får en ömsesidig fördel. Men detta kan endast ske om beslut tas ömsesidigt och konsekvent mellan parter som är med och utvecklar en standard.⁸

Medan standardisering handlar om en viss teknik eller metod, handlar harmonisering om en sammanföring och utbredning av en viss standard, regel, norm eller lag. Harmonisering av redovisningen kan definieras som ett försök till att sammanföra olika system. Detta är en process som består i att blanda och kombinera olika metoder i en ordnad struktur, som i sin tur kan ge en synergi effekter. En annan funktion som en harmonisering fyller är att minska skillnader. I redovisningssammanhang kan detta utgöras av att minska skillnaderna i finansiella rapporteringar som kan avvika för olika länder.⁹ Politiken har en betydande roll vid

⁷ SIS (2011)

⁸ Brunsson, N. och Jacobsson, B. (1998)

⁹ Hossain, M. A. (2000)

en harmoniseringsprocess.¹⁰ En politisk aspekt kan försvåra en harmonisering på grund av de avvikande redovisningssystemen i olika länder. De olika systemen med redovisningsprinciper och praxis kan utgöra ett hinder för en harmonisering. Hinder kan uppstå då de inblandade länderna kan ha olika bakgrund, värderingar, kulturer, ekonomiska och politiska system som dessa kan vilja ha med i en eventuell standard.¹¹ Sammantaget kommer alla dessa faktorer på ett direkt eller indirekt sätt att påverka redovisningen.¹² En harmoniseringsprocess innefattar därmed många olika parter som har olika mål och syften som måste beaktas. Processen kan vara tids- och resurskrävande som även kan utgöra ett hinder. Ett övergripande mål med denna process är att kunna utarbeta en gemensam grund som ska kunna gälla för alla berörda parter i alla länder.

Genom harmoniseringar av olika standarder skapas en enhetlig plan för företag att redovisa på ett rättvisande samt jämförbart sätt.¹³ En harmonisering skapar förutsättningar för företag, banker, investerare och revisionsbolag att lättare fastställa värdet av ett företag, tillgång eller varumärke. En harmonisering av redovisningen är därför viktig när det finns osäkerheter om vilken redovisningsmetod som bör tillämpas.

Det finns olika organisationer som är till för att harmonisera olika redovisningsmetoder för alla företag och olika länder. Detta för att minska skillnader inom redovisningen. IASC som organisation, är representerat i olika länder och har utgivit fler än 30 IAS standarder i försök om att harmonisera redovisningen. Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) har godkänt en uppförandekod som skall gälla för de multinationella företagen. Dessa uppförandekoder skall hjälpa till att uppnå en harmonisering av nationella och internationella organ. Accountants International Study Group har publicerat flera studier för en harmonisering av redovisningen och International Federation of Stock Exchanges har utgett en rekommendation till sina medlemmar, om att använda sig av IASC redovisningsstandarder. De ovannämnda organisationerna har ingen betydande inflytande när det gäller att tvinga olika länder till att använda olika redovisningsstandarder. På grund av det begränsade inflytandet blir en harmonisering av redovisningsmetoder svårare att uppnå.¹⁴

¹⁰ Blake, J., Soldivela, P. och Wraith, P. (2003)

¹¹ Diaconu, P. (2009)

¹² Schroeder, R. G., Clark, M. W. och Cathey, J.M. (2002)

¹³ Ibid.

¹⁴ Ibid.

För att kunna lösa värderingsproblem med varumärken har International Organization for Standardization (ISO) utvecklat en ny standard.¹⁵ ISO är en internationell organisation som arbetar med att ta fram olika typer av internationella standarder. Under 2007 tillsatte ISO en arbetsgrupp, PC 231, för att utveckla en ny standard för värdering av varumärken.¹⁶ Syftet med denna standard är att på ett tillförlitligt sätt kunna värdera varumärken under sin uppbyggnad, vid eventuella tvister samt vid ett företagsförvärv.

1.2 Problemdiskussion

Varför har en harmonisering av redovisningen, fastän ett flertal organisationer har försökt med detta, misslyckats? Det finns flera orsaker till detta. En del av detta kan utgöras av olika länders socio-politiska attityder. Länder har olika metoder för skatteberäkning och ger företag olika typer av skattelättnader som påverkar deras sätt att redovisa. Olika värderingsmetoder av tillgångar leder till att det inte går att redovisa på ett jämförbart sätt. Detta beror på att vissa redovisar enligt det historiska anskaffningsvärdet medan andra väljer återanskaffningsvärdet. Även lagar och regler i olika länder har en inverkan på varför en harmonisering inte har skett, där ett exempel är företag i England som endast har ett ramverk för redovisning vilket lämnar en stor del av tolkningen till revisorer, medan lagen i Frankrike och Italien har en väldigt detaljerat kodifiering av redovisningen.¹⁷ Eftersom de politiska processerna med redovisningen är olika för varje land, utgör detta ett hinder för att nå enighet om standarder som ska gälla för alla länder.¹⁸

En studie visar på att den främsta anledningen till att företag väljer att inte genomföra en varumärkesvärdering beror på att det inte existerar en enhetlig metod.¹⁹ För att förse användarna av finansiella rapporter med relevant information för investeringar och krediter, bör beslutsfattare utarbeta riktlinjer för värdering av immateriella tillgångar. Detta genom en uppsättning kriterier för värdering och tillräckliga standarder för finansiell rapportering. Eftersom olika metoder kan ge olika värderingar kan det vara nödvändigt att skapa en homogen standard som kan hjälpa till och demonstrera hur en värdering av varumärken ska gå

¹⁵ Schroeder, R. G., Clark, M. W. och Cathey, J.M. (2002)

¹⁶ Brand Finance (2010)

¹⁷ Hossain, M. A. (2000)

¹⁸ Weber, C. M. (1992)

¹⁹ Günther, T. och Kriegbaum-Kling, C. (2001)

till. Dock kan en harmoniseringsprocess vara väldigt komplex och innefatta olika typer av beslut.

En harmonisering har varit baserad på nyttan som företag har. Därmed har en harmonisering karakteriserats av en världsomfattande ”lobbying” av företag och organisationer som har ett inflytande att påverka agendan för redovisningen.²⁰ Även IASC har försökt med en harmonisering av redovisningen genom att ha fler inblandade parter vid utvecklande av redovisningsstandarder. Men med fler parter från olika bakgrund kan det vara problematiskt för en harmonisering, eftersom dessa parter måste ”bevakas” för att de inte går emot den utvecklande organisationens mål och värderingar.²¹

Forskningen har visat att det existerar ett problem med en harmonisering inom redovisningen. Det finns påtryckningar som agerar för egenintresse och länder som kan vara motvilliga mot en harmonisering eftersom ett medgivande skulle kunna innebära en form av ”kapitulering”. Arbetsgruppen PC 231 som har utvecklat standarden ISO 10668 standarden, består utav parter från 13 olika länder och från fyra skilda professioner. Detta innebär att parterna som har arbetat med standarden härstammar från olika rättsliga system och från olika akademiska traditioner som kan försvåra en harmonisering. Detta kan även skapa spänningar inom gruppen eftersom vissa parter kan ha skilda uppfattningar om vad standarden bör innehålla. I dessa fall kan det uppstå olika konflikter som måste lösas med någon form utav kompromisser. Det blir därmed intressant att undersöka hur de inblandade parterna inom arbetsgruppen PC 231 har enats om en ny standard för varumärkesvärdering samt hur denna standard har utvecklats.

²⁰ Lehman, G. (2005)

²¹ Carlson, P. (1997)

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka hur de inblandade parterna i harmoniseringsprocessen av ISO 10668 har arbetat fram en enhetlig standard genom olika konflikter, beslut, samarbeten och kompromisser.

Undersökning kommer att försöka uppnå syftet genom följande frågeställningar:

- Vilka aktörer och varför just dessa var inblandade
- Vilka krav ställdes av olika aktörer
- Vilka konflikter fanns och vilka kompromisser gjordes
- Vilka beslut lade grunden till standarden ISO 10668 och varför

2 Teoretisk referensram

"If this business were split up, I would give you the land and bricks and mortar, and I would take the brands and trademarks, and I would fare better than you."

– John Stuart, Chairman of Quaker (ca 1900)

2.1 Definition av varumärke

Varumärken är distinkta märken eller indikatorer som används av en individ, företag eller annan juridisk person. Varumärken kan vara en eller en kombination av ord, bokstäver och siffror. Dessa kan bestå av ritningar, symboler, tredimensionella tecken som form och förpackning av varor, hörbara märken som musik eller vokala ljud, dofter eller färger som används som kännetecken. Med varumärken kan konsumenter identifiera produkter och tjänster med ett specifikt företag eller en organisation. Varumärken har haft en viktig roll i samband med industrialiseringen och har sedan dess blivit en viktig faktor i den moderna världen med internationell handel och marknadsekonomi. Genom att ge konsumenten möjligheten att välja mellan olika varor som finns på marknaden kan varumärken uppmuntra företag till att upprätthålla och förbättra kvaliteten på de produkter som säljs under det specifika varumärket, för att uppfylla konsumenternas eventuella förväntningar. Ett varumärke anses därmed som en tillgång eftersom att den ibland kan ge konkurrensfördelar för företag med starka varumärken.²²

Varumärken kan delas in i fyra perspektiv. Dessa består av varumärke som produkt, organisation, symbol och ”person”.

Produkten är oftast kundens första kontakt till företag. Attributen som är direkt relaterade till köp eller användningen av en produkt kan ge funktionella fördelar och ibland framkalla känslomässiga fördelar för kunderna. Dessa attribut kan utgöras av att erbjuda något utöver produkten, till exempel kundservice som uppskattas av kunden. Det viktigaste med produkt varumärken är att kunden ska komma ihåg ett varumärke när kunden har ett behov som kan relateras till produktklassen.

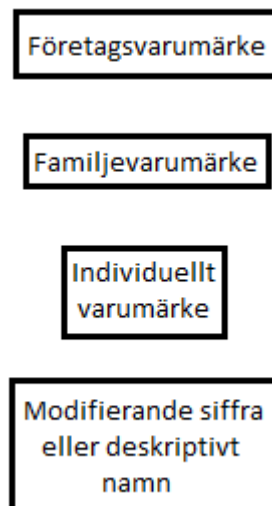
²² WIPO (2004)

Bakom varje produkt eller tjänst finns det oftast en organisation med ett varumärke. Varumärke som en organisation fokuserar på egenskaperna hos organisationen. Dessa egenskaper kan utgöras organisationens/företagens miljömedvetenhet, kvalitetstänkande och innovationsverksamhet. Dessa egenskaper hör snarare till det immateriella än det materiella.

Varumärken kan som människor, ha unika personligheter. Genom personlighet bildas långsiktig gemenskap med kunder som förknippas till företagets varumärke. Om kunden skapar ett band med varumärket genom önskan att ha livsstilen som varumärket framhåller så blir detta av betydelse vid köp. Ett exempel på detta kan vara "Apple kulturen" som många konsumenter ser som en eftersträvansvärd livsstil.

En stark symbol kan ge sammanhållning och struktur till ett företags identitet. Detta gör det lättare för kunder att komma ihåg och känna igen ett varumärke, och utgör en dragningskraft bort från konkurrenters produkter. Symbolers närvaro kan vara en viktig ingrediens vid varumärkesutveckling och dess frånvaro kan utgöra ett handikapp vid utvecklingen av varumärken.²³

Varumärkeshierarki



Figur 3: Varumärkeshierarki. Källa: Ugglå (2003 s. 38)

Figuren ovan visar en varumärkeshierarki indelat i fyra nivåer. Företagsvarumärket är överst i hierarkin. Dessa är det namnet eller logotyp av det övergripande budskapet som företaget vill

²³ Aaker, D. (1996)

förmedla till konsumenter på marknaden. Exempel på dessa typer av varumärken är Sony, Microsoft eller BMW. Nästa nivå består av familjevarumärket, denna kategori av varumärke sträcker över flera produktkategorier utan att de är synonymt med företagets varumärke. Ett exempel på detta är Panasonics Viera varumärke som sammanför alla Panasonics produkter rörande ljud och bild. Individuellt varumärke är definitionen på varumärken som avgränsas till en typ av produktkategori och riktas endast till ett enda segment. Exempel på individuella varumärken är Proctor & Gambles olika individuella varumärken som YES för diskmedel. Sista nivån består modifierare som utgörs av ett namn eller siffra som modifierar det övergripande varumärket. Till exempel BMWs beteckning X5 indikerar till en bil inom ett visst segment, nämligen en SUV bil.²⁴

2.2 Vad är en standard

Enligt den Svenska Akademiens är definition av ordet standard, ”normaltyp” eller ”normalmått” och definition på ordet standardisera är ”att bestämma” eller ”genomföra normaltyp”. Enligt den svenska standardiseringsinstitutet, SIS, har standard två definitioner. En standard är *exempel på en lösning på ett återkommande problem eller en rekommendation att göra någonting, som till exempel att utforma en produkt eller använda en produktionsmetod på ett bestämt sätt.*²⁵

2.3 Redovisningsstandarder

De redovisningsstandarder som tillämpas i Sverige är IFRS (International Financial Reporting Standards) och IAS (International Accounting Standards).²⁶ Dessa standarder har utvecklats för att ge vägledning för noterade bolag gällande deras redovisning. Standarderna utfärdas av den internationella organisationen, IASB (International Accounting Standards Board). IASB har i uppdrag att verka för en internationell harmonisering av redovisningsprinciper. De svenska standarderna översätts och utges av FAR Förlag.

²⁴ Uggla, H. (2003)

²⁵ SIS (2011)

²⁶ Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2007

IAS 38 Immateriella tillgångar

IAS 38 är en standard som beskriver hur en immateriell tillgång ska behandlas i redovisningen. Enligt IAS 38 är en immateriell tillgång en identifierbar, icke monetär tillgång utan fysisk substans som företaget har kontroll över och som förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden²⁷. För att en immateriell tillgång enligt den internationella redovisningsstandarden IRFS/IAS ska kunna redovisas som en tillgång måste vissa kriterier vara uppfyllda. Dessa kriterier innefattar *identifierbarhet, kontroll och framtida ekonomiska fördelar*.²⁸

Kriteriet om identifierbarhet innebär att en immateriell tillgång går att skilja från goodwill. Tillgången ska även vara avskiljbar från företaget, med detta menas att tillgången går att avskilja från företaget och kan säljas, överlåtas, licensieras, hyras ut eller bytas ut genom avtal. Kravet förutsätter även att tillgången uppkommer ur avtalsenliga rättigheter. Med kontroll syftar standarden till att företaget har en legal rättighet över den immateriella tillgången som säkerställer framtida ekonomiska fördelar. Det sista kriteriet är att den immateriella tillgången ska kunna generera framtida ekonomiska fördelar. Dessa fördelar kan uppkomma genom intäkter från försäljning av produkter eller tjänster, kostnadsbesparingar eller andra fördelar av användandet av tillgången.²⁹ Ett problem med IAS 38 är att den endast identifierar varumärken som inte har genererats internt som tillgångar. Detta leder till att företag som har starka varumärken inte kan ta upp de som tillgångar, och därmed kan visa ett missvisande värde av företaget.

IFRS 3 Rörelseförvärv

IFRS 3 är en standard som beskriver hur den finansiella rapporteringen ska utformas vid ett så kallad rörelseförvärv. Ett rörelseförvärv innebär ett förenande av separata företag eller verksamheter till en rapporterende enhet. Här får förvärvaren ett bestämmande inflytande, det vill säga att förvärvaren innehar mer än hälften av rösterna och har därmed en kontroll över det förvärvade företaget. Dessa förvärv skall redovisas i enlighet med förvärvsmetoden. Förvärvsmetoden innebär att det förvärvande företaget ska redovisa tillgångar och skulder i koncernredovisningen. Förvärvsmetoden tillämpas genom följande steg:

- Identifiering av förvärvare

²⁷ Ernst and Young (2005)

²⁸ IAS 38

²⁹ Ibid.

- Beräkning av anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet
- Fördelning, vid förvärvspunkten, av anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv på förvärvade tillgångar och övertagna skulder samt eventalförpliktelser.

IFRS 3 kräver även att företaget lämnar upplysningar om förvärvet till användare av den finansiella informationen. Dessa inkluderar upplysningar om vilket företag som förvärvat och vilket företag som förvärvats, förvärvets tidpunkt samt upplysningar om vilka immateriella tillgångar som ingått i förvärvet.³⁰

2.4 Varför värdera varumärken

Behovet av att värdera varumärken är av intresse för företagens omgivning, särskilt för de organisationer eller personer som är intresserade av företagets och dess varumärkes finansiella prestation. Värderingen av varumärket är av stor betydelse för företagets intressenter som kan bestå av leverantörer, investerare, finansiella institut, distributörer, anställda och konkurrenter. Det finns olika situationer där en värdering av ett varumärke kan vara essentiell. I dessa situationer kan en harmonisering tillföra följande aspekter:³¹

- Fusioner och förvärv – sedan 80-talet har flera globala företag genomgått olika fusioner och förvärv där dessa företag har betalat åtskilliga miljoner utöver värdet av kapitalmarknadens värdering. Dessa miljoner som betalats är bland annat för det förvärvade företagets varumärke. Företagen har förstått vikten av mervärdet som ett varumärke tillför för en viss produkt/tjänst. Dessa värderingar genererar för tillfället en referens vid förhandlingar som skapar över-/undervärderingar för köparen och säljaren. Dessa olika intressen kan lösas genom att utveckla en formell metod för värdering som godkänns av båda parter.
- För informationssyfte för finansiella partner (investerare, aktieägare, banker, försäkringsbolag osv.) – finansiella partner använder varumärkets värde som en referenspunkt som fastställer i vilken utsträckning de är villiga att ta risker och bistå

³⁰ IFRS 3

³¹ Moisescu, O. (2008)

med finansiella medel för ett företag. Därmed kan det vara av intresse för ägaren att varumärket övervärderas. Denna situation kan undvikas genom att använda en formell metod för utvärdering som genomförs av en godkänd tredje part.

- Licensiering av varumärket – värdet av ett varumärke används som en referens när det gäller förhandlingar om priset för att licensiera ett varumärke. Vid licensiering är det viktigt att beakta den potentiella framtida marknaden samt framtida värdet som kan genereras av varumärket. Även här kan det finnas intressen för att över-/undervärdera varumärket som kan lösas med en harmonisering av värderingsmetoder.
- Vid fastställande av ersättning vid varumärkesintrång – ägare av starka varumärken utsätts oftast för varumärkesintrång som leder till försvagande av varumärket. För att fastställa ersättningen av varumärkesintrång, är det viktigt att följa upp värdet av varumärket kontinuerligt för att kunna mäta effekten av intrånget i monetärt värde.
- Vid utarbetning av marknadsföringsstrategier – genom att värdera varumärken kan företag förbättra sina marknadsföringsstrategier för att identifiera eventuella styrkor och svagheter.

2.5 Värderings disharmoni

Med olika organisationer som arbetar med att utveckla redovisningsstandarder finns det en viss tendens till att utveckla standarder som ska kunna appliceras på en internationell marknad. Organisationer vill harmonisera redovisningsmetoder men detta har inte lett till en faktisk harmonisering. Även om IASB, FASB, IASC och dylika organisationer har utvecklat internationella redovisningsstandarder, existerar det fortfarande nationella olikheter i redovisningen av immateriella tillgångar. En studie visar att problemen uppstår vid själva definitionen av en immateriell tillgång. Som tidigare sagts är en immateriell tillgång ickemonetär, utan fysisk substans och för att kunna redovisas i balansräkning ska även vara identifierbar. Genom att definiera en tillgång som inte har en fysisk substans och är ickemonetär, skapar detta problem när samma tillgång ska uppfylla kraven för identifierbarhet. Det existerar nationella olikheter gällande avskrivningen av immateriella tillgångar. Vissa länder använder nyttjandeperiod som avskrivningsperiod medan andra använder en förbestämd period för avskrivning. Varumärken som en immateriell tillgång behåller oftast sina värden och dessutom i många fall ökar i värde. En värdeökning sker med

tiden och genom olika marknadsföringsstrategier, vilket försvårar en avskrivning av varumärken. För att genomföra en harmonisering krävs en definition av immateriella tillgångar som är generell för redovisningssfären. På grund av dessa skillnader syftar studien på att det inte existerar ett allmänt accepterat ramverk. Eftersom att det existerar nationella olikheter gällande värderingsmetoder blir det därmed även svårt för att genomföra en internationell harmonisering av redovisningen.³²

2.6 Harmonisering– Fördelar, nackdelar, drivkrafter och hinder

Harmonisering kan beskrivas som en process för samlandet av olika metoder och en rörelse mot enhetlighet för olika metoder. Processen är tänkt att vara applicerbar för alla inom marknaden.³³ En harmonisering av redovisningen medför olika fördelar och hinder som försvårar en harmoniseringsprocess. En harmoniseringsprocess är beroende av olika faktorer som kultur, politik, ekonomi, samt sociologiska faktorer. Med harmonisering får företag samt finansiella institut ett verktyg för att jämföra ansatser för olika företag gällande avkastning, balansräkning och resultaträkning. Den främsta fördelen med en harmonisering är som tidigare nämnts, jämförbarhet. Detta ämnar till att lösa problem om missförstånd beträffande tillförlitligheten av utländska finansiella rapporter och därmed eliminerar viktiga hinder för internationella investeringar. Harmonisering sparar tid och pengar, i form av transaktionskostnader som för närvarande används för att sammanföra olika finansiella informationer när det existerar mer än en uppsättning av rapporter som följer olika nationella lagar eller praxis. Transaktionskostnader innebär den kostnad som uppstår när finansiell information skickas mellan länder ska avkodas. Detta innebär att en avkodning är tidskrävande för företaget. Harmoniseringen skulle vara fördelaktig för länder som inte har tillräckligt fastställda normer för redovisning och revision, samt för internationella revisionsbyråer med klienter av företag med utländska dotterbolag. Investeringar från utlandet kommer att öka genom en bättre förståelse av finansiella informationen som är standard över alla länder för att kunna avgöra om en viss investering är gynnsam eller inte. Även skattehantering och aktiehandel för internationella företag skulle förbättras med en harmonisering. De företag som söker investeringar kan få tillgång till belåning från

³² Stolowy, H. och Cazavan, A. J. (2001)

³³ Tay, J. S. W. och Parker, H. R. (1990)

internationella banker eftersom informationen som blir tillgänglig innefattar jämförbara nyckeltal, blir det därmed lättare för internationella banker att bedöma olika företag.³⁴

En annan studie visar att en standardisering leder till en positiv ekonomisk effekt för företag.³⁵ Genom standarder blir informationen om en viss värdering lättare att jämföra för olika parter eftersom mottagaren ta reda på hur en värdering har gjorts. Internationella standarder möjliggör för företag att minska sina tradings- och avtalskostnader, genom att olika parter följer samma standard. Genom att utveckla internationella standarder som alla länder accepterar blir behovet för nationella standarder mindre viktiga, vilket i sin tur leder till minskade kostnader för olika nationer för att utveckla egna standarder.

Vissa menar att en harmonisering av redovisningsstandarder skulle medföra olika nackdelar. En harmonisering kan leda till att innovation eller nytänkande hämmas, genom att skapa ett visst mönster som följs av en viss standard.^{36 37} En annan kritik som riktats mot harmonisering är att redovisningen anses vara flexibel i dess natur och kan anpassas till olika situationer. Däremot om redovisningsstandarder skulle harmoniseras finns det en risk att redovisningen inte kommer vara tillräckligt flexibelt och standarder som fastställts internationellt inte kommer anpassa till olika nationella förhållanden, rättssystem, stadier av ekonomisk utveckling och kulturella skillnader.

Det finns även olika hinder som kan försvåra en harmonisering. Eftersom länder har varierande ekonomier och politiska mål kan en harmonisering bli svårare att ”översätta”. Nationalismen i olika länder kan försvåra anpassningen till nya standarder. Det kan finnas en ovilja hos vissa länder att inte acceptera förändringar som går emot ländernas praxis för redovisning. Det finns olika sätt att redovisa en viss bokföringspost som exempelvis kan utgöra ett hinder för nationella normbildare att acceptera alternativa metoder. Oviljan kan förekomma från ländernas revisorer, företag och regeringar som upplever en harmonisering som ett hot mot deras självständighet.³⁸

³⁴ Choi, F.D.S. och Meek, G.K. (2001)

³⁵ Bernth, A. H. och Paula Lembke, P. (2004)

³⁶ Ibid.

³⁷ Diaconu, P. (2007)

³⁸ Nobes, C. och Parker, R. (2004)

Ett annat hinder är att de existerande redovisningsmetoderna har skillnader jämfört med olika länder. Ett exempel på dessa är brittiska och amerikanska redovisningsregler som är mer inriktade på begrepp som rättvisa och substans medan de franska reglerna är mer orienterade mot att vara mer tvingande eller efterlevande. Även om en harmonisering kommer att kunna bidra till lägre kostnader, kommer den initialt att kräva höga investeringar för att ändra och utveckla gemensamma redovisningsregler. Det finns en risk för att en harmonisering skulle kunna bli orättvis där länder som har starka ekonomier och ett stort inflytande kommer ha lättare att få sin vilja igenom än andra länder med svagare ekonomier och mindre inflytande.³⁹ En harmonisering kommer att kräva stora inlärningsperioder för företag och investerare. Detta på grund av att harmoniseringen av redovisningsstandarder kommer att förändra komplexiteten och kvalitén av finansiell information på annorlunda sätt än förr och därmed blir det viktigt för företag att förstå omfattningen av förändringen och även förmedla detta till olika investerare. Men detta kan vara en nödvändig uppoffring som måste genomföras för att ta del av fördelarna med en harmonisering. En harmonisering eller utvecklandet av en standard kommer att kräva en design som är detaljerad och rigorös för att kunna vara begriplig för alla typer av organisationer, företag och finansiella institut.⁴⁰

2.7 ISO 10668 – Varumärkesvärdering

ISO (International Organization for Standardization) är en världsomspännande sammanslutning av nationella standardiseringsorgan (ISO medlemmar). För att en standard ska bli till krävs det att standarden får 75 % av rösterna av medlemsländerna.⁴¹ ISO 10668 förelägger vissa generella krav för värdering av varumärken. Dessa är transparens, validitet, reliabilitet, tillräcklighet och objektivitet. För att en värdering ska vara i enlighet med den nya standarden måste värderingsprocessen ske med transparens, det vill säga avslöja antaganden och risker samt kvantifiera alla ”inputs” vid värderingsprocessen. Med ”inputs” syftar standarden en analys av nuvarande och prognostiserade marknadsstorlek, varumärkets storlek och utveckling på marknaden. Validitet syftar till att alla ”inputs” är välgrundade och valida. Värderingen ska dessutom vara replikerbart och ge jämförbara resultat. Värderingen ska grundas på tillräckligt med data och analyser för att kunna bilda en tillförlitlig värdering. Till

³⁹ Diaconu, P. (2007)

⁴⁰ Schipper, K (2005)

⁴¹ ISO 10668:2010 (2010)

sist krävs att värderaren är objektiv i sin bedömning och inte partisk. Med detta syftar standarden till att värderaren gör antaganden i egenskap som att inte ha några bindningar varumärket som värderas. Detta betyder dock inte att värderingen måste ske av en extern part utan en ISO 10668 värdering får ske internt av aktörer som kan ha någon form av relation mot varumärket som värderas. Totalt ingår det tre olika analyser som ska genomföras vid värdering av ett varumärke, dessa består av legal, beteendemässig och finansiell analys.⁴²

Den legala analysen går ut på att fastställa alla legala rättigheter som skyddar varumärket. Den rättsliga ägaren för alla legala rättigheter och alla legala parametrar som påverkar varumärket positivt och/eller negativt. Dessa ska fastställas i enlighet med respektive nationella och regionala lagar.⁴³

Den andra analysen består av en beteendemässig analys. Vid denna analys måste värderaren ta hänsyn till tre faktorer. Dessa är varumärkets situation, varumärkets styrka och varumärkets effekter på efterfrågan. Denna analys är viktig vid den finansiella analysen eftersom att den är varierar beroende på vilken värderingsmetod som väljs. Vid en inkomstbaserad värdering är det viktigt att den beteendemässiga analysen visar det monetära värdet av varumärket samt en uppskattning av riskerna som påverkar diskonteringsräntan. Om värderaren väljer den kostnadsbaserade metoden är den beteendemässiga analysen viktig för att uppskatta kostnaderna relaterade till att skapa ett likvärdigt varumärke. Vid en marknadsmässig metod används den beteendemässiga analysen för att bestämma lämpliga nyckeltal. Varumärkets situation går ut på att göra en bedömning av varumärket på marknaden. Detta inkluderar en omfattande och en noggrann utvärdering av relevanta intressenters uppfattning om varumärket i förhållande till konkurrenterna. Varumärkets styrka innefattar kunskap, lojalitet, attityd, medvetenhet och perceptuella attribut. Styrkan kan påverkas av konsumenters beteende och attityder, investeringar i varumärket och konkurrens. Varumärkets effekter på efterfrågan ska innefatta en bedömning av varumärkets betydelse i respektive marknad och sektor. Denna information anger hur mycket av det totala kassaflödet är hänförligt till varumärket.⁴⁴

⁴² Roberts, S. (2011)

⁴³ ISO 10668:2010 (2010)

⁴⁴ Ibid.

Efter en legal och beteendemässig analys görs en finansiell analys för att fastställa värdet på varumärket. I vissa fall kan en beteendemässig analys behövas i förening med en finansiell analys för att fastställa värdet på varumärket. Den finansiella analysen består av tre metoder, nämligen inkomstbaserad, marknadsbaserad och kostnadsbaserad värdering.

Inkomstbaserad värdering

Den inkomstbaserade värderingen mäter värdet på varumärket med hänsyn till nuvärdet av de framtida ekonomiska fördelarna av varumärket. Inom den inkomstbaserade värderingen ingår det sex olika metoder. Dessa består av ”price premium”, ”volume premium”, ”income-split”, ”multi-period excess earnings”, ”incremental cash flow” och ”royalty relief”.⁴⁵

Marknadsbaserade värdering

Denna värderingsform baseras på vad andra köpare på marknaden har betalat för tillgångar som kan ses som relativt likartade till de tillgångar som ska värderas, det vill säga jämförelser görs med faktiskt genomförda transaktioner på marknaden. Metoden kräver att transaktionerna som genomförts har någon form av koppling till varumärket som värderas. För att varumärken ska vara jämförbara bör transaktionen ha skett inom en kort tid efter värderingsdagen av det varumärket som värderingen jämförs med.

Kostnadsbaserade värdering

Kostnadsbaserad värderingen mäter värdet av ett varumärke baserat på den kostnad som uppstått för att bygga upp varumärket. Metoden bygger på premissen att en rationell investerare inte skulle betala mer för ett varumärke än kostnaden för att ersätta varumärket. Den faktiska kostnaden som investerats i varumärket ska innefatta alla kostnader som har spenderats på att bygga och skydda varumärket till värderingsdagen.

⁴⁵ För vidare utveckling av de olika delmetoderna se ISO 10668: Brand valuation: Requirements for monetary brand valuation.

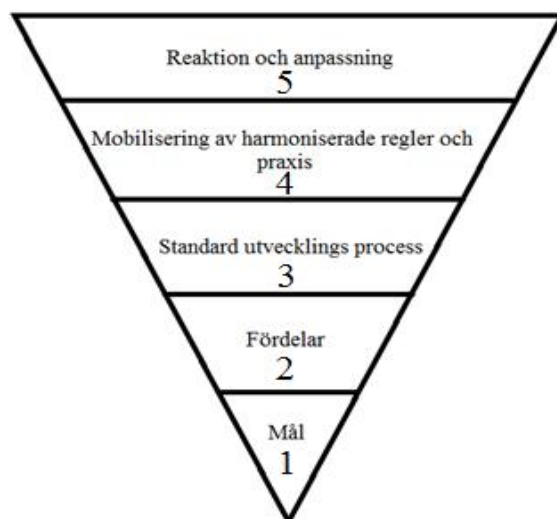
2.8 Harmoniseringsprocess

En harmoniseringsprocess består av fem olika steg. Steg 1 består av målen med en harmonisering och vilka problem som beslutsfattare av standarden vill lösa. En påtryckning för harmonisering av redovisningsstandarder kan komma från de som reglerar, upprättar och/eller användare av finansiella rapporter. Steg 2 behandlar fördelarna som skall uppnås med en viss standard, det vill säga varför man bör använda den nya standarden och vilka fördelar som den nya standarden kommer att medföra för ”användarna”. En av de främsta fördelarna med harmoniserade redovisningsstandarder är ökad jämförbarhet. Användare av finansiella rapporter som företag, investerare och kreditgivare behöver förstå finansiella rapporter från de utländska företag de vill låna ut pengar till eller funderar att investera i. Likartad redovisning i alla bolag kommer att minska kostnaden för att upprätta finansiella rapporter samt kommunikationen mellan företag angående finansiell information kommer att underlättas.⁴⁶

Steg 3 innefattar produktion och materiella innehållet av standarden. Detta steg består av processen som innefattar en presentation av olika alternativ och insamlandet av information. Steg 4 är mobilisering av harmoniserade regler och praxis. Mobilisering definieras som den process genom vilken redovisningspraxis sammanfaller så att mångfalden av lösningar och rapportering minskas eller minimeras. Detta sker genom en rigorös genomgång av tidigare regler och praxis för att undersöka hur dessa kan anpassas till den nya standarden. När man har utvecklat fram en standard som anses vara kompatibelt för olika parter börjar arbetet med sista steget. Steg 5 fokuserar på att upprätthålla den harmoniserade standarden. Nu har standarden nått ut till ”marknaden” och därmed utgörs arbetet av att säkerställa att standarden kan hantera förändringar som ständigt sker på marknaden för att metoderna ska förbli relevanta.⁴⁷

⁴⁶ Epstein och Mirza (2004)

⁴⁷ Carlson, P. (1997)



Figur 4: Stegen för harmonisering. Källa: Carlson, P. (1997 s. 6) ⁴⁸

2.9 Institutionell teori

Den institutionella teorin beskriver en process där strukturer, scheman, regler, normer och rutiner etableras som auktoritativa riktlinjer för socialt beteende. Den talar för en institutionalisering av olika beteenden eller tillvägagångssätt. Organisationer kan påverkas av interna och externa påtryckningar. Interna påtryckningar kan utgöras av den tradition och kultur som inryms inom en organisation, exempelvis en amerikansk redovisningsorganisation kommer att påverkas av en redovisningstradition som är influerad av FASBs metoder. Externa påtryckningar kan utgöras av att omgivningen ställer olika och flera krav på organisationerna. Vid utvecklandet av standarder som ska harmonisera redovisningen är det flera aspekter som måste tas i hänsyn. Organisationer som utvecklar standarden måste ta hänsyn till intressen från omgivningen och inte bara organisationen i sig. Dessa intressen kan utgöras av länders beskattningssystem, lagar och normer. Vissa organisationer kan förändra sig snabbt på grund av externa faktorer medan andra organisationer förändrar sig med en viss tröghet.⁴⁹ Denna tröghet återfinns inom redovisningen eftersom att en harmonisering av olika metoder kan vara problematisk. Inom den institutionella teorin är legitimitet ett viktigt redskap för organisationen. Legitimitet uppnås genom att det som utvecklas uppfattas som giltigt och accepteras av användarna.⁵⁰ Om samma normer och standarder tillämpas av användarna av

⁴⁸ Carlson, P. (1997)

⁴⁹ DiMaggio, P. J. och Powell, W. W. (1983)

⁵⁰ Nygaard, C. och Bengtsson, L. (2002)

ISO standarden kommer den att uppfattas som legitimt. En standard kommer att följas om mottagarna har ett intresse att följa den.⁵¹

Vidare förklarar den institutionella teorin hur organisationer kan förändra sig när de är i ett beroende förhållande. Ju mer en organisation är beroende av en annan desto snabbare kommer organisationen att anpassa sig efter den andra organisationen gällande struktur, klimat och beteende. Vid harmonisering av ett komplext område som värdering av varumärken med flera parter inblandade, kan det bli smidigare att utveckla en standard när olika parter är i ett beroende förhållande. Dessutom kan organisationer även få det lättare att utnyttja olika kompetenser som olika parter kan bidra med.⁵² Vissa standarder blir institutionaliserade när användare av standarden tar det för givet att den bör följas.⁵³

Om målen hos en organisation är tvetydiga kommer organisationen att utforma sig efter organisationer som den anser vara framgångsrika. Dessa organisationer kan gynnas av att anpassa sig efter de förväntningar som ställs mot dessa och hur dessa ska utformas och drivas. När målen är tvetydiga och konflikter över organisationens mål förtrycks undan för att uppnå en harmonisering, kan inblandade parter anse att det är lättare att imitera andra organisationer än att fatta beslut av systematiska analyser av mål. Detta på grund av att organisationerna anser att sådana analyser skulle vara smärtsamma eller störande. Inom utvecklandet av standarden för varumärkesvärdering kan ISO anta mål och normer från andra organisationer som exempelvis IFRS, IASC och dylika redovisningsorganisationer på grund av dessa anses vara legitima.⁵⁴ I den institutionella teorin finns det tre grundpelare som består av tvingande, normativ och kognitiv. En tvingande regel kan definieras som regler som måste följas. Ett exempel kan vara att ett aktiebolag är skyldig att följa lagar och regler som återfinns inom aktiebolagslagen. Medan de tvingande reglerna är ett måste är de normativa reglerna inriktade på vad som bör göras eller vad som är önskevärt. De kognitiva reglerna syftar till det som är självklart, det vill säga en oskriven regel som inte ifrågasätts.⁵⁵

⁵¹ Brunsson, N. och Jacobsson, B. (1998)

⁵² DiMaggio, P. J. och Powell, W. W. (1983)

⁵³ Brunsson, N. och Jacobsson, B. (2000)

⁵⁴ DiMaggio, P. J. och Powell, W. W. (1983)

⁵⁵ Scott, R. W. (1995)

2.10 Konflikter och konflikthantering

Konflikter uppstår inom olika typer av samarbeten, beslut inom företag och organisationer samt politik. En konflikt kan definieras som en kamp eller tävling mellan människor med motstridiga behov, idéer, övertygelser, värderingar eller mål. Konflikt kan eskalera till ickeproduktivt resultat eller till förbättring genom en upplösning. En konflikt kan beskrivas med fem steg.

1. Potentiell konflikt – vid denna fas kan konflikter uppstå när tillgängliga resurser inte uppfyller kraven av de resurser som inblandade parter kräver. Dessa resurser kan bestå bland annat av de som behövs för ett beslut eller vid utveckling av olika standarder. Konflikt kan även uppstå när en part kräver mer makt än andra för att kontrollera utfallet av ett visst beslut. Olika mål som olika parter har kan utgöra grunden för en konflikt.
2. Upplevd konflikt – vid denna fas upplever en eller flera parter konflikten. Vid den första fasen finns en risk för potentiell konflikt men vid denna fas har konflikten kommit upp till ytan och kan utvecklas till att utgöra ett hot mot samarbetet och därmed måste konflikten konfronteras.
3. Känt konflikt – vid denna fas utvecklas konflikten till en mer personlig nivå. Inblandade parter personligheter kan influera deras bedömning av samarbetet. Parter kan blanda in känslor som ilska eller fientlighet.
4. Yttring av konflikt – yttrande av konflikten förklaras av agerandet. En part kan agera för att få fram konflikten genom ett visst beteende som kan vara mer öppen eller dold. Parter kan försöka få ”allierade” i syfte att driva igenom sin vilja.
5. Avslut av konflikt – vid denna fas försöker parter upplösa konflikten. Detta kan ske genom att komma fram till en lösning som passar alla parter eller en form av kompromiss som alla parter kan nöja sig med. Men det kan också hända att konflikten inte kommer till ett avslut och därmed kan en upplösning av samarbetet ske.⁵⁶

⁵⁶ Pondy, L. R. (1967)

3 Metod

3.1 Forskningsstrategi och Forskningsmetod

En fallstudie är en djupgående undersökning som försöker förklara eller beskriva en individ, grupp eller en händelse. När frågor som ”hur” och ”varför” ska besvaras under en undersökning är fallstudier en strategi att föredra.⁵⁷ Målet med en fallstudie är att belysa något generellt genom att undersöka något enskilt.⁵⁸ För att kunna undersöka och analysera hur de inblandade parterna för harmoniseringsprocessen av ISO 10668 standarden har arbetat fram en enhetlig standard, är en fallstudie ett lämpligt val av forskningsstrategi. Forskningsobjektet för denna uppsats är harmoniseringsprocessen som kommer att undersökas och analyseras utifrån valda teorier. Teorierna består av harmoniseringsprocessen, institutionella teorin och konflikt & konflikthantering.

Eftersom harmoniseringsprocessen av ISO 10668 standarden innefattar många aktörer som på olika sätt har bidragit och påverkat standarden, gör detta fenomenet svårstuderat. Genom att betrakta hela processen och undersöka aktörer som varit inblandade i denna process blir det enklare att studera objektet och bilda en relativt djupare förståelse för harmoniseringsprocessen. Fördelen med en fallstudie är att forskaren kan koncentrera sig på ett fall för att undersöka den på djupet. Genom att använda fallstudie kan forskaren använda sig av olika metoder för att samla in data.⁵⁹ För denna studie innebär detta att data inte enbart samlas in genom intervjuer utan data har även samlats in genom diverse skriftliga källor. Ett problem med fallstudien kan vara att få tillgång till berörda parter och i denna studie utgörs detta av att få tillgång till parter som varit inblandade i utvecklandet av standarden.

För att undersöka harmoniseringsprocessen används i denna studie åtta intervjuer eller åtta undersökningsenheter, detta för att få en bild av hur denna process gick tillväga. Vidare har studien en explorativ karaktär. En explorativ studie besvarar frågor rörande ”hur” och ”varför” samt beskriver en process som har skett över en viss period och försöker illustrera

⁵⁷ Yin, R. K. (1994)

⁵⁸ Denscombe, M. (2009)

⁵⁹ Ibid.

det som anses vara okänt. I detta fall har denna process skett över en treårig period vid åtta olika möten.

Forskningsmetoden som ligger till grund för denna studie är av en kvalitativ karaktär och består av intervjuer. En intervju kan ske på olika sätt. De kan vara personliga intervjuer, mail intervjuer eller per telefon. Anledningen till valet av en kvalitativ intervju är att få detaljerade förklaringar om hur harmoniseringsprocessen med ISO 10668 standarden har utvecklats. Genom en intervju har forskaren även fördelen att vara mer flexibel under intervjun.⁶⁰ Flexibiliteten tillåter nya frågor som annars inte skulle ha beaktats.

En nackdel med kvalitativa intervjuer är att de är tidskrävande. Respondenter måste kontaktas, intervju måste bokas, frågor måste formuleras, intervjun skall genomföras och ibland kan det krävas ytterligare uppföljande intervjuer som måste kompletteras och därefter transkriberas.⁶¹ För denna undersökning har detta utgjort ett hinder eftersom flera organisationer och företag har varit svåra att få tag på eller så har de inte haft tid för att delta i undersökningen.

3.2 Urval

Genom ISO:s hemsida kan man utläsa vilka länder som varit delaktiga i utvecklandet av ISO 10668 standarden och genom den svenska motsvarigheten till ISO (SIS) kan man utläsa vilka organisationer och företag som har varit delaktiga i den svenska kommittén. Det totala urvalet eller totalpopulationen består av kommittéer från 13 olika länder. Dessa är Bulgarien, Österrike, Tyskland, Kina, Finland, Frankrike, Japan, Sydkorea, Luxemburg, Nederländerna, Spanien, Storbritannien och Sverige. Den svenska kommittén bestod av Allies in Business and Brands Stockholm, Bergensträhle & Lindvall AB, CFI International AB, Essen International AB, Handelshögskolan i Stockholm, FAR SRS, Grant Thornton Sweden AB, Lynxeye AB, Manpower AB, Sveriges Informationsförening, SIS, AB Volvo och PricewaterhouseCoopers AB.

⁶⁰ Weiss, R. (1994)

⁶¹ Ibid.

Utifrån den totala populationen valdes den svenska kommittén där alla organisationer och företag kontaktades för att boka en eventuell intervju. Ett missiv brev skickades per e-post till 13 organisationer och företag i den svenska kommittén samt till 13 kommittéer i andra länder som varit inblandade vid utvecklandet av standarden. Urvalet kan definieras som ett strategiskt urval eftersom respondenterna valdes utefter de som var relevanta för undersökningen.

Respondenterna består av Jan Treffner, Jesper Sellin, Karl Grün, Henning Törner, Daniel Steinholtz, Gabriela Salinas, Ruth Lähdeaho och Christopher Scholz. Motivet till att dessa valdes var att de var tillgängliga samt deras kunskap inom området och roll inom utvecklandet av standarden. Utöver dessa respondenter finns det två dokument som innefattar Gabriela Salinas från den spanska kommittén samt Jane Piper som var med i den brittiska kommittén.

Missiv brevet svarades av Jan Treffner från PricewaterhouseCoopers som var villig att ställa upp på en intervju. Jan Treffner arbetar som partner i Öhrlings PricewaterhouseCoopers specialistavdelning för immateriella tillgångar och har även skrivit boken Varumärket som värdeskapare. Jan Treffner var även ordförande i svenska kommittén för utvecklandet av ISO standarden.

SIS tipsade om Daniel Steinholtz som arbetar inom Allies in Business and Brands Stockholm. Allies in Business and Brands Stockholm som arbetar med bland annat med att utveckla företagens varumärken och värdering av varumärken. Deras roll var att bidra med definitionen av ett varumärke samt till den beteendemässiga analysen.

Henning Törner kontaktades på SIS som har varit projektledare för utvecklandet av denna standard. SIS arbete under utvecklandet av standarden var att samla svenska experter och intressen, få dessa att komma överens och inom ISO framföra svenska åsikter och texter, samt att kvalitetssäkra slutresultatet. Eftersom att SIS inte var den bidragande parten för denna standard tillfrågades inte alla frågor i intervjuguiden utan bara frågor rörande konflikthantering samt vissa frågor rörande institutionella teorin.

Karl Grün arbetar för Austrian Standards Institute (AS Institute) som är den Österrikiska motsvarigheten till SIS och arbetar som utvecklingsdirektör. Deras roll har varit att representera de Österrikiska intressenterna.

Vid utvecklandet av ISO 10668 arbetade Jesper Sellin för Bergenstråhle & Lindvall AB som jurist. Sellins roll var att representera juristerna i den svenska kommittén och bistå med juridiska analysen. Vid intervjutillfället arbetade Sellin för Valea AB.

Christopher Scholz arbetade för Markenverband som är en tysk federation som representerar stora varumärken och bistår med varumärkesförvaltning och juridisk rådgivning. Scholz var även ordförande för PC 231 som är arbetsgruppen som utvecklade ISO 10668.

Ruth Lähdeaho arbetar för Finnish Standards Association (SFS) som ordförande. Lähdeaho representerade de finska intressenterna. Gabriela Salinas arbetar för Deloitte men vid utvecklandet av ISO 10668 standarden, representerade Salinas Institute for the Analysis of Intangible Assets (IAI) i den spanska kommittén.

3.3 Materialinsamling/Tillvägagångssätt

3.3.1 Material

Material som ligger till grund för denna undersökning består av data som tidigare har samlats in och sammanställts för ett annat syfte än den egna undersökningen, till exempel böcker, tidsskrifter och artiklar på internet.⁶² Material har samlats in från olika källor. Böcker innefattar områdena varumärken, redovisning och standarder. De vetenskapliga artiklarna behandlar forskningen inom området för harmoniseringen av redovisningen inom olika länder, varför det existerar en disharmoni gällande olika värderingsmetoder och vad en harmonisering kan ha för faktiska effekter. Sökorden som användes var *harmonisation, standardisation, ISO 10668, intellectual property, brand valuation, accounting harmonisation, brands accounting methods och varumärken inom redovisning*. För att veta vad den nya ISO 10668 standarden innehåller inköptes den svenska samt den engelska versionen av standarden från SIS, dessa har underlättat vid utformning av intervjufrågorna samt gett en förståelse av standarden.

⁶² Christensen, L. Engdahl, N. Gräs, C. och Haglund, L. (2001)

3.3.2 Intervjuer och dokumentationer

Undersökningen bygger på åtta intervjuer. Intervjuerna består av två personliga intervjuer, fyra intervjuer skedde per telefon samt två via e-post. En aspekt rörande denna undersökning som måste beaktas vid intervjuer är hur man ska behandla känsliga frågor. Eftersom vissa frågor berör olika konflikter kan det vara svårt för respondenten att svara på dessa typer av frågor. För att motverka detta har frågor utformats så neutralt som möjligt för att de inte ska anses vara stötande på något sätt. Vidare ingår i empirin två dokumentationer. Den ena artikeln är skriven av Gabriela Salinas, som var med i den spanska kommittén (AENOR) och den andra innefattar kommentarer från Jane Piper som var med i den brittiska kommittén (BSI). Artikeln skriven av Gabriela Salinas, tillhandahölls genom att ha kontaktat Salinas via det sociala nätverket, Twitter. I denna artikel behandlar Salinas effekten av den nya ISO standarden samt hur den kommer att påverka värderingsmetoderna. Vissa frågor ställdes direkt till Salinas genom Twitter, som hon svarade på tillbaka med flera privata meddelanden. Den andra artikeln erhöles genom att fråga Piper via e-post. Denna artikel handlar om hur ISO 10668 standarden kan bidra till ett värde till ett varumärke.

Intervjufrågorna utformades utifrån valda teorier. Intervjun innefattar semistrukturerade frågor, där olika frågor var tänkta att besvaras utefter olika komponenter från teorierna. Teorierna består av harmoniseringsprocessen, institutionella teorin och konflikt & konflikthantering. Underlaget för intervjuerna har fungerat både som stöd med frågor samt som en checklista över olika diskussionsområden som behandlas i teorierna. Under intervjuerna behandlades frågorna inte efter förvald ordning utan det var mer av ett samtal med respondenterna. Intervjuerna spelades in med hjälp av två olika typer av diktafoner för att säkerställa att ingen information gick förlorad. Genom att spela in intervjuerna slipper man begränsningarna med att anteckna och istället fokusera på intervjun och respondentens svar. Innan intervjuerna påbörjades frågades respondenterna ifall de godkände att intervjun spelades in. För respondenter som var utomlands utformades frågor på engelska.

Intervjun med Jan Treffner skedde per telefon. Detta för att det var det enklaste samt det snabbaste sättet att genomföra intervjun för respondenten. Intervjun genomfördes 27 april 2011. Genom en tidigare e-mail kontakt bestämdes tiden för intervjun för klockan 14:00. Intervjun varade i ca 20 min. Intervjun med Daniel Steinholtz skedde hos Allies in Business and Brands Stockholm kontor i Stockholm 10 maj 2011 klockan 09:00 och intervjun varade i

ca 50 min. På SIS intervjuades Henning Törner 13 maj 2011 klockan 13:00 per telefon och varade i ca 20 min.

Efter att ha kontaktat den Österrikiska motsvarigheten till SIS (Austrian Standards Institute) bokades en telefonintervju med Karl Grün. Intervjun skedde 23 maj 2011 klockan 13:00 och varade i ca 20 min. Intervjun med Jesper Sellin skedde hos Valea AB i Stockholm 27 maj 2011 klockan 14:00 och varade i ca 30 min. 31 maj 2011 klockan 11:30 intervjuades Christopher Scholz per telefon och varade i ca 30 min.

23 maj 2011 kontaktades Gabriela Salinas via Twitter för en eventuell intervju. Salinas kunde ställa upp för att besvara frågorna via e-post. Frågorna besvarades 12 juni 2011. Ruth Lähdeaho kontaktades den också den 23 maj 2011 och besvarade frågorna via e-post 1 juni 2011.

3.4 Sammanfattning av respondenter

Tabell 1: Översikt av respondenter.

Respondent	Funktion	Organisation/Nation	Tidsåtgång för intervju
Jan Treffner	Ordförande i Svenska kommittén	PwC, Sverige	20 min
Jesper Sellin	Jurist	Bergensträhle & Lindvall AB (nuvarande arbetsplats Valea AB), Sverige	30 min
Karl Grün	Utvecklingsdirektör	AS Institute, Österrike	20 min
Henning Törner	Projektledare i Svenska kommittén	SIS, Sverige	20 min
Daniel Steinholtz	Brandmanager	Allies in Business and Brands Stockholm, Sverige	50 min
Christopher Scholz	Ordförande för PC 231	Markenverband, Tyskland	30 min
Ruth Lähdeaho	Ordförande i SFS. Representant för	Finnish Standards Association (SFS),	Svar via e-post

	finska intressen.	Finland	
Gabriela Salinas	Representerade Institute for the Analysis of Intangible Assets (IAI) i den spanska kommittén	IAI, Spanien	Svar via e-post och dokument
Jane Piper	Brandmanager	Jane Piper Brand Strategy and British Standards Institution, Stor Britannien	Dokument

3.3.3 Analysprocessen

För att göra arbetet med analysen lättare transkriberades de inspelade intervjuerna. Eftersom intervjufrågorna var utformade utifrån de valda teorierna, presenteras intervju svaren i tre olika huvudområden, dessa är harmoniseringsprocessen, institutionella teorin och konflikter & konflikthantering. Detta gjordes för att förenkla analysen av de insamlade data. Vid transkriberingen skrevs respondenternas svar utförligt för att sedan sälla bort kommentarer som inte hade en direkt koppling till syftet av undersökningen. Efter analysen sammanfattades studiens resultat för att besvara undersökningens frågor.

3.5 Bortfall

Bortfallet utgörs av nio respondenter från den svenska kommittén och åtta respondenter från arbetsgruppen PC 231. Bortfallet från de nio respondenterna från den svenska kommittén bestod av CFI International AB, Essen International AB, Handelshögskolan i Stockholm, FAR SRS, Grant Thornton Sweden AB, Lynxeye AB, Manpower AB, Sveriges Informationsförening och AB Volvo. Från PC 231 bestod bortfallet av respondenter från Bulgarien, Kina, Frankrike, Japan, Sydkorea, Luxemburg och Nederländerna.

3.6 Metodkritik

En kritik som kan riktas mot de insamlade intervjuerna som beskriver harmoniseringsprocessen av ISO 10668 standarden kan utgöras av en begränsning gällande antal respondenter. En annan nackdel utgörs av att det har varit svårt att få tillgång till dokumentation rörande utvecklingen av ISO 10668. Material och dokumentation som de inblandade parter skrivit under utvecklandet av standarden är sekretessbelagda. Dessa dokument hade gett en djupare insikt i hur denna standard har utvecklats samt tankegångarna som olika parter hade. Det hade varit till undersökningens fördel om fler respondenter hade funnits med i undersökningen, mer specifikt om fler respondenter från företag det vill säga ägarna av varumärken, ett exempel är AB Volvo. Med dessa respondenter hade resultatet varit mer nyanserat eftersom dessa respondenter möjligtvis hade haft ett annat perspektiv om standardens utvecklande. Däremot de respondenter som ingår i undersökningen har skilda professioner samt att de har haft varierande roller för utvecklandet av standarden, vilket ändå ger nyanserade perspektiv.

4 Resultat av intervjuer

4.1 Kommitté PC 231

ISO 10668 standarden utvecklades av ISO kommittén PC 231 och bildades 14 november 2006. Kommittén bestod av tolv deltagande länder varav Tyskland agerade som sekretariat. Utöver kommittén observerades utvecklingen av standarden av fyra länder. Dessa bestod av Tjeckien, Danmark, Rumänien och Schweiz. De deltagande länderna har representerats av olika företag, myndigheter och andra intressenter. Den svenska arbetsgruppen bestod av Allies in Business and Brands Stockholm, Bergensträhle & Lindvall AB, CFI International AB, Essen International AB Handelshögskolan i Stockholm, FAR SRS, Grant Thornton Sweden AB, Lynxeye AB, Manpower AB, Sveriges Informationsförening, SIS, AB Volvo och PricewaterhouseCoopers AB.

Kommittén träffades vid åtta olika tillfällen i Paris, Berlin, Wien, Stockholm, Melbourne, Madrid, London och Luxemburg. Vid dessa möten diskuterades och successivt arbetades standarden fram. Den 30 november 2009 accepterades standarden genom en omröstning. Av de tretton deltagande länderna var det tolv som godkände standarden medan ett land röstade mot den. Standarden utgavs för allmänheten 1 september 2010.⁶³

4.2 Harmoniseringsprocessen

Mål med ISO 10668, fördelar och värdet för användarna

En harmoniseringsprocess innefattar en mängd olika aspekter. För att standarden ska bli till måste först målen med standarden definieras. Det främsta målet, enligt respondenterna, med ISO 10668 standarden är att ta fram en standard som är enhetlig för alla typer av varumärkesvärdering och få så många länder som möjligt att komma överens om en standard samt frambringa ett konsekvent värderingstillvägagångssätt.

⁶³ ISO 10668:2010 (2010)

Den nya standarden ger en klarhet och konsistens internationellt på vad ett varumärkes värde egentligen är, vad som måste tas i beaktning och varför samt ger tillvägagångssätt och metoder för att värdera.⁶⁴

Ett problem som har existerat med varumärkesvärderingar har utgjorts av flertaliga uppgifter om varumärkenas värde. Detta gjorde att ett och samma varumärke kunde ha avvikande värden beroende på vem som utförde en värdering. De avvikande värdena resulterade i att ingen kunde förklara skillnaden mellan de olika värderingssätten. Detta kan leda till svåra situationer vid företagsförvärv där till exempel köparen värderar varumärket lägre medan säljaren använder en annan metod och därmed värderar det högre. Ett annat exempel kan vara vid tvister där ena parten påstår att man har lidit en viss summa i skada enligt ena metoden medan motparten uppskattar värdet till något helt annat. Detta kan underlättas med hjälp av en annan viktig aspekt kring den nya standarden, nämligen transparens.

Transparens aspekten var ett av de första kraven som de inblandade parterna hade. Med transparens menas att när en värdering på ett varumärke gjorts ska i princip vem som helst kunna läsa till hur denna värdering genomförts. Eftersom att standarden kräver att en värdering görs med en omfattande redogörelse och kvantifiering av olika parametrar som använts vid värderingen. Dessutom ska värderingen innehålla antaganden samt bedömningar av risker som gjorts av värderaren. Genom detta ges möjlighet för andra att se hur den specifika värderingen har utförts.

Genom transparens kan en utomstående part få insyn i ”den röda tråden” vid en värdering. (Jan Treffner)

Transparens skapar möjligheten för att varumärkesvärderingar ska vara reliabla. (Daniel Steinholtz)

Standarden innefattar tre viktiga analyser som är särskiljande gentemot andra standarder och värderingsmetoder. Dessa analyser är beteendemässiga, legala och finansiella och utgör förutsättningarna för en värdering enligt ISO 10668. En av respondenterna ansåg att genom standarden får företag och organisationer en möjlighet att tillskriva ett varumärke ett värde

⁶⁴ Johnson, P. (2011)

som gör att en immateriell tillgång nu kan värderas som en materiell tillgång. Detta ger en förutsättning för immateriella tillgångar att ”rankas” likställt med materiella tillgångar.

En fördel med denna standard för användarna blir att det framförallt blir enklare för att göra en värdering samt bidrar med ökad kunskap för varumärkets värde, eftersom de olika analyserna ger en typ av vägledning för värdering. En värdering utefter ISO 10668 börjar med att fastställa vissa kriterier som underlättar för de olika analyserna. Dessa kriterier består av syftet med värderingen, målet med värderingen, varumärkets förutsättningar och omständigheter. En annan fördel med standarden är att kostnaden på sikt för en värdering kommer att minska. I takt med att fler värderingar görs med ISO 10668 kommer detta leda till förenklingar av värderingar genom den transparens standarden kräver. Enligt en respondent är det idag svårt att utföra en värdering som är bra och fullständig under en miljon kronor.

Informationssamlandet för ISO 10668

Vid utvecklandet av denna standard deltog olika länder med respektive intressenter i form av olika konsulter, revisorer, marknadsförare och jurister. Informationssamlandet i den svenska kommittén skedde genom att alla de olika inblandade parterna inom kommittén som arbetar med varumärkesvärdering, bidrog med deras kunskap, erfarenhet samt erfarenheter från deras respektive kunder. De inblandade länderna träffades på olika platser runt omkring världen under ett treårs period. Under denna period diskuterades och ändringar gjordes för att slutligen enas om en gemensam slutprodukt. Data och information om befintliga värderingsmetoder samlades in och analyserades. Baserat på dessa analyser, utarbetade kommittéerna strukturen och innehållet i ISO 10668 standarden och därmed skedde inga ”externa” informationssamlingar.

I Tyskland skedde informationssamlingen genom att man först presenterade ett utkast som sedan presenterades till olika företag och organisationer som arbetar inom området för varumärkesvärdering. De företag och organisationer som önskade vara med i processen fick ge sina synpunkter och blev en del av den tyska kommittén. Dessa utgjordes av tre specifika grupper, nämligen experter inom varumärkesvärdering, ägare av viktiga varumärken samt de som hade en bakgrund inom marknadsföring och konsultation. Deras bakgrund och erfarenhet utgjorde grunden för standardens tre olika analyser. En respondent ansåg att det hade varit

intressant om man hade aktörer med bakgrund inom skatt samt att ta med USA vid utvecklandet av standarden.

Vilka alternativ presenterades, varför

Processen påbörjades med att Tyskland presenterade ett utkast till standardiseringsorganisationen ISO, för att sedan bjuda in olika länder att delta i processen och presentera sina idéer och åsikter till detta utkast. Skisseringar av texter eller förslag påbörjades ganska tidigt under processen och Sverige kom med genomgripande förslag till omändringar till den text som fanns gällande värderings- och beteendevsnittet. Olika länder hade representerats genom nationella intressenter som kom med kommentarer gällande strukturen på standarden. Dessa togs i beaktning under arbetet med att utveckla standarden.

De olika förslagen diskuterades under perioden för utvecklandet av standarden under de nationella mötena där vissa delar accepterades och vissa avfärdades. Dessa bestod inte av olika alternativ utan arbetet bestod istället av att successivt arbeta fram standarden genom förslag från olika parter. Definitionen av varumärkes begreppet sparades till det sista mötet. De olika värderingsmetoderna i det finansiella avsnittet var en av de första bitarna som togs fram. Texter som inte inkluderades i standarden utgjordes av de som antingen inte sa någonting, eller hade redan sagts någon annanstans i standarden. Detta för att effektivisera standardens budskap och ha en ”röd tråd” genom standarden. ISO 10668 standarden specificerar endast de viktigaste principerna för varumärkesvärderings metoder men anger inte en särskild eller specifik metod som därmed innebär att ISO 10668 är en generisk standard.

Under ett tidigt möte i Stockholm hade det inkommit en del text och under detta tillfälle presenterades ett resonemang om att standarden ska innehålla tre olika sektioner, som bestod av de finansiella, beteendevetenskapliga och juridiska analyserna. Dessa analyser är standardens viktigaste bidrag. De tidigare värderingsmetoderna har haft mer fokus på de finansiella metoderna, det vill säga aspekter som man kan räkna på. De juridiska aspekterna har exempelvis endast använts vid olika typer av tvister om varumärkesintrång. Genom att inkludera en legal och beteendemässig analys i standarden har det bestämts att en juridisk och beteendemässig analys måste utföras i samband med den finansiella för att

komma fram till ett värde för ett varumärke. Standarden innebär att värderaren måste kunna argumentera utifrån empirisk data (juridiska och beteendemässiga analyserna) huruvida varumärket existerar och hur det existerar.

Alla inom arbetsgruppen PC 231 var eniga om att de kostnadsbaserade och marknadsbaserade metoderna inte är lika eftertraktade och inte lika effektiva metoder inom den finansiella analysen för värdering av varumärken. I dessa avseenden är den inkomstbaserade metoden mer eftertraktad. I standarden framgår det att den inkomstbaserade metoden är att föredra medan de andra metoderna exempelvis kan användas för att kontrollera värderingen. De marknadsbaserade och kostnadsbaserade metoderna togs med i standarden på grund av den höga acceptans som dessa metoder har. Den marknadsbaserade metoden kan vara nödvändig när man värderar ett varumärke som har liknelse med andra varumärken på marknaden. Däremot är den inkomstbaserade metoden att föredra.

... att inte ta med den kostnadsbaserade och marknadsbaserade metoderna skulle leda till en omyndigförklaring av de aktörer som använder dessa metoder samt gå emot en stor institution som IFRS. (Person X)

En viktig aspekt som Sverige har bidragit med är intressent perspektivet som innebär att företaget vid en varumärkesvärdering, även ska ta hänsyn till att säkerställa den beteendemässiga analysen till företagets olika intressenter (leverantörer, anställda, partners, myndigheter, samhället osv.) Detta innebär att det inte räcker med en marknadsundersökning som bygger på kunder vid en värdering (vad varumärket har för värde hos kunderna), utan man ska även kunna argumentera för beteendemässiga och de juridiska aspekterna som berör företagets samtliga intressenter.

Hur uppfattades existerande värderingsmetoderna. Varför användes inte en ny metod eller bara en metod?

Värderingsmetoderna som finns i standarden är tidigare existerande finansiella metoder. Skillnaden idag med denna standard är att man även beaktar de beteendemässiga och juridiska aspekterna istället för att enbart ta hänsyn till den finansiella värderingsmetoden. För att kunna prognostisera ett kassaflöde mekaniskt bör man ha en grund som baseras på de beteendemässiga och juridiska aspekterna. Det förekom diskussioner om att försöka utveckla

en ny metod under utvecklandet av standarden. Däremot var detta svårt eftersom att de olika intressenterna ville ha med "sina" metoder, vilket gjorde att det uppstod ett konkurrensförhållande med flertaliga experter inom gruppen.

Hade det tillkommit eller föreslagits en ny värderingsmetod eller en kombination av ett antal tidigare metoder, hade det känts "fräscht", men så var inte fallet. Bidraget blir nu att man ska beakta flera av de olika värderingsmetoderna vid en värdering. (Person Y)

Anpassning till olika länders lagar och regler och intressenter som har påverkat.

En anpassning till olika länders lagar och regler har inte varit nödvändigt utan varje land kan använda standarden på det sätt som är möjligt enligt deras nationella lagstiftning och därmed är applicerbar till olika länder. Den förespråkar en tolkning utifrån nationella lagar. Ett exempel är den juridiska analysen där en värdering av varumärken ska ta hänsyn till definitioner av registreringar, inarbetade varumärken, nya varumärken, utifrån den nationella lagstiftningen. På grund av transparens kravet i standarden ISO 10668, legitimeras värderingen eftersom en oberoende tredje part kan kontrollera värderingens antagande och motiveringar.

Standarden är ganska "löst" skriven för att den inte ska krocka med olika länders lagstiftningar.

Vid utvecklandet av standarden fanns det även representanter för mindre företag. Standarden anpassades därmed även till småföretagens villkor eftersom att det var viktigt att standarden inte skulle vara specifikt för stora företag. Det finns ett standardförfarande vid utvecklings processen av olika ISO standarder. Denna standard förfarande innebär att alla tänkbara aktörer eller intressenter bjuds in för att ge dem en chans att tycka till och bidra med sina tankar om standarden.

4.3 Spridning av standarden

Användning av standarden

Att fler företag ägnar sig åt varumärkesvärderingar utefter ISO 10668, indikerar på att standarden börjar anammas mer och mer i Sverige och internationellt. Däremot är standarden fortfarande ganska ny men så småningom kommer den att börja användas mer och bli mer legitimt. En respondent svarade att inom tre till fem år kommer alla börsnoterade bolag att använda sig av en värdering utefter ISO 10668. I takt med att fler värderingar utförs utifrån standarden som har ett transparens krav beträffande värderingar kommer kostnaden att minska. Transparensen utgör en möjlighet att bespara tiden för en grundlig värdering av ett varumärke eftersom att tidigare värderingar finns tillgängliga för att jämföra med.

Idag är det lite svårt att göra en bra och fullständigt värdering under en miljon kronor.
(Daniel Steinholtz)

En fördel med standarden blir att vid en varumärkesvärdering kommer jurister att ta hjälp av revisorer och konsulter, och detta sammantaget kommer att leda till att en värdering kommer att vara mer tillförlitlig med fler inblandade parter. En annan respondent anser att denna standard kan skapa en ny nisch inom en existerande marknad. Genom en värdering utifrån ISO 10668 skulle man kunna få varumärket försäkrad som i sin tur kan leda till att det försäkrade företaget kommer att arbeta med CSR (corporate social responsibility), ansvarsfrågor, arbeta efter olika miljöstandarder och utbilda personal för att de inte ska göra några ”dumheter”. Dessa kan sammantaget leda till att företag som har försäkrat sitt varumärke kommer att få ett annat perspektiv med tanke på inskränkningarna och kraven som försäkringsbolagen ställer.

Däremot anser samtliga respondenter att standarden kommer att genomgå olika typer av förändringar. En aspekt som anses behöva en ”harmonisering” är certifiering. För tillfället finns det inga tydliga riktlinjer för vad som sker efter att man gjort en värdering utefter ISO 10668.

Jag tycker till och med det är fortfarande lite otydligt om vad man får skriva och hur man får skriva det vid en avslutad värdering. Jag, som konsult, som varit med och utvecklat standarden vet inte vad jag kan skriva på min hemsida. Det som jag kan

skriva är vi kan göra värderingar enligt ISO 10668 men jag vet inte om jag kan sätta dit en ISO logga för att få ett certifikat. (Person X)

I Finland, är standarden inte så vanligt förekommande. Detta beror främst på att individer inte känner till om dess existens. Enligt respondenten beror detta på bristen på aktiv marknadsföring och ”försäljning” av standarden. Alla som har hört om standarden är intresserade av den. Däremot har genomförandet eller spridningen inte kommit igång, för att det inte finns en part som aktivt arbetar med detta. Ett problem med denna standard, enligt en respondent, är att redovisningsregler är tvingande medan ISO 10668 är frivillig för användning. Denna aspekt försvårar att etablera standarden som ”legitim”.

Förebilder vid utvecklandet av standarden

Vid utvecklandet av en ISO standard existerar det en etablerad norm med givna procedurer och vägledande principer som måste följas för att en ISO standard ska bli till. Denna norm efterföljdes och kontrollerades av en person från ISO vars kompetens låg inom standardutveckling. ISO är en stor organisation som anses vara legitima, däremot har man varit försiktig med att inte gå emot andra redovisningsstandarder. En respondent svarade att arbetsgruppen försökte hålla IFRS i minnet och försöka vara i linje med IFRS för inte gå emot de.

4.4 Konflikter och konflikthantering

Skillnader i uppfattningar om vilka värderingsmetoder eller delkomponenter som bör inkluderas i standarden.

Överlag har standarden utvecklats genom en konsensusdiskussion. Men när det gäller en process som innefattar många olika aktörer från olika länder och med olika professioner, så uppstår det vissa delade uppfattningar. Vissa diskussioner kring definitionen av varumärket var det livliga meningsutbyten där olika parter hade skilda uppfattningar kring hur ett varumärke bör definieras. Inom den svenska kommittén var alla eniga om vilka delkomponenter som borde ingå och vilka som kan tas bort. I den svenska kommittén upplevde en respondent att de har fått stå emot andra länder som har haft en annan syn eller uppfattning. Men de flesta olikheterna har kunnat lösas genom röstningar eller kompromisser, förutom vid slutomröstningen där ett land, Spanien, valde att rösta mot standarden.

Anledningen till detta ansåg vi var en ”uppmärksamhets” åtgärd eller en principalsak. De hade varit emot vissa grejer hela vägen. Att man röstar nej, när man vet att standarden internationellt kommer att gå igenom, kan bero på att man redan innan bestämt sig om att utveckla en nationell standard. De var väldigt aktiva på att gå en annan väg och en av aktörerna inom den Spanska gruppen kom ut med en internationell bok som kom före standarden om att skapa en nationell standard. Däremot vet jag inte vilka avvikelser det fanns där jämfört med ISO 10668. (Person X)

De beteendemässiga analyserna var en utmaning att fastställa enligt en respondent. Detta eftersom att parterna inblandade hade olika bakgrund och kom från olika länder. Detta gjorde det svårt att beskriva aspekter som skulle uppfattas på ett likartat sätt av alla vilket ledde till att den beteendemässiga analysen kunde tolkas på många olika sätt.

Grupperingar/intressesammanslagningar, konflikter och personliga syften om standardens innehåll. Vilka kompromisser gjordes.

Det skedde vissa grupperingar inom arbetsgruppen PC 231, vid olika typer av diskussioner. Detta berodde på, enligt en respondent, att ju mer kommersiella aktörer det handlade om desto mer måna var de att få standarden att ligga i linje med såsom de redan arbetar. Ett exempel på ett fall som kan relateras till detta är den finansiella värderingsmetoden, Income Splitt Method. Denna lades till av en kommersiell aktör som tillämpar metoden regelmässigt. Utöver detta fanns det två grupper som utgjordes av den ”beteendemässiga” gruppen mot revisorerna. Denna gruppering gällde diskussionen om själva definitionen av varumärket.

... där var det stora skyttegravskriget. Det intressanta med denna diskussion var att den uppkom vid det sista mötet. Hur definierar vi varumärken, vad har diskussionen varit om i tre år, och då upplevde jag att det fanns en tydlig gruppering, mellan ”brandeconomics” och ”interbrands” (de gamla aktörerna). ”Interbrands” gruppen var väldigt fokuserade på att definitionen på varumärken är logotyper och ”signs”. Medan vi andra definierade varumärke som associationer, intressenter och företag på den andra sidan. För mig blev definition enligt den gamla synen, där det bara sker beräkningar av siffror på ”tangibles” till exempel. (Person X)

Enligt en respondent berodde detta på mångfalden i bakgrund som de inblandade aktörerna hade. Det kunde vara svårt för juristerna att förstå allt inom den finansiella biten och vice versa. Juristerna förstod beteendemässiga aspekterna mer, medan revisorerna har mindre kunskap om beteendevetenskap och har mer av ”pengar” perspektivet och därmed bättre koll på de finansiella aspekterna. En annan gruppering utgjordes av Spanien gentemot andra länder. Det uppstod en del ”konflikter” med Spanien som i slutändan ledde till att de röstade mot standarden. Konflikten berodde inte på de juridiska eller beteendemässiga utan Spanien upplevde att standarden hade för många finansiella värderingsmetoder som de ansåg inte resulterade i en enhetlig standard för varumärkesvärdering.

Kompromisser utgjordes av att definitionen av ett varumärke innefattade en hopskrivning av de båda perspektiven. Definitionen av ett varumärke handlar om ”terms”, logotyper, färg, ”signs” och så vidare. Men samtidigt måste man observera och ha kontroll på associationer, det vill säga varumärkets definition även innefattar en intressant perspektiv. Vidare fanns det även synpunkter kring beräkningsmetoderna och hur dessa skulle utföras samt vilka hänsyn som måste beaktas. Detta löstes genom att standarden beskrev den inkomst baserade angreppssättet mer utförligt eftersom att den ansågs komma mest till användning vid en värdering av varumärken.

En respondent menade att det fanns synpunkter från marknadsföringsorienterade parter. Som ett exempel gav respondenten att det fanns missförstånd och förvirring om vilken typ av multiplar (nyckeltal) som en värderare kan använda vid en värdering. Detta faktum kan leda till att en värdering kan vara vilseledande på ett och samma varumärke om det råder förvirring om vilken typ av multipel som bör användas.

Övriga kommentarer eller synpunkter

Enligt en respondent är det viktigaste effekten av denna standard att hela marknaden för immateriella rättigheter, IP, varumärken, human kapital och strukturkapital kommer att skifta mot att bli mer materiellt.

Detta innebär att om man kollar på börskurser så är det rimligt att anta att en period på tre till fem år kommer varumärkesvärderingar att påverka börskursen. Detta kan vara en följd av att man blir säkrare på att en värdering har skett tillförlitligt och att det finns en

transparens genom hela processen. Detta kommer att leda till en stor effekt för de stora bolagen även om det handlar om några procentenheter eller någon promille. (Daniel Steinholtz)

Enligt två respondenter kommer en annan effekt med denna standard att utgöras av en form av ”harmonisering” av olika yrken. Denna situation uppstår då en revisor kommer att ta in jurister för de legala analyserna och konsulter för de beteendemässiga analyserna. Detta samarbete mellan yrkesgrupperna leder till att stärka en värderingsprocess. En annan respondent tror att standarden kommer att öka trovärdigheten för varumärkesvärdering.

Även om varje metod har sina fördelar och nackdelar så tror jag att oavsett vilken metod som används kommer dessa legitimeras genom ISO 10668 eftersom dessa metoder har accepterats av en stor organisation som ISO, vilket ger tillförlitlighet till hela disciplinen. (Person X)

6 Harmonisering och Standardisering

6.1 Harmoniseringsprocessen av ISO 10668

En harmoniseringsprocess börjar med att det finns ett problem som behöver lösas. I detta fall ligger problemet i att det inte har funnits en enhetlig metod eller tillvägagångssätt för att värdera varumärken på. För att lösa detta problem har ISO 10668 standarden utvecklats. Processen tog sin början med en förfrågan om att utveckla en enhetlig standard för varumärkesvärdering som togs upp till ISO av den tyska kommittén och därefter fick medlemsländerna en förfrågan om att vara med och utveckla standarden.

Målen med standarden definierades som en harmonisering gällande värdering av varumärken. Det övergripande målet definierades som att ta fram en enhetlig standard som skulle användas av så många länder, organisationer och företag som möjligt. Vidare var målet att få en transparens i värderingsprocessen för att värderingar ska kunna vara replikerbara. Detta genom att värderingsprocessen blir mer transparent och därmed får externa intressenter insyn i hur en specifik värdering gjorts. Avvikande värden på olika varumärkesvärderingar beroende på vem som utfört dessa, är ett problem som ska lösas med denna standard genom att ha en ”röd tråd” i processen för värderingen. Detta har varit det första steget mot en harmonisering av varumärkesvärdering.

Det faktum att standarden består av tre analyser som varumärkesvärderingar sker utefter, lämnar detta utrymme för en diskussion om ISO 10668 verkligen är en enhetlig standard som var det övergripande målet för standarden. Förutom dessa analyser är innehållet i de olika analyserna öppet för tolkningar som innebär att varje land och företag kan anpassa standarden utefter deras egna villkor. Detta gör att flexibiliteten leder till att värderingar utefter standarden kan skilja sig åt, vilket gör att värderingarna inte alltid blir jämförbara. Även om kritik kan riktas mot standarden beträffande dess enhetlighet, kan det ändå konstateras att standarden har ”schemalagt” tillvägagångssättet vid en varumärkesvärdering, vilket innebär en förskjutning mot en mer enhetlig värderingsmetod än tidigare.

Steg 2 behandlar fördelarna med en standard. De främsta fördelarna med denna standard är att det nu finns en mer enhetlig metod för värdering, en objektiv bedömning, samt att kostnaden för en värderingsprocess kommer att sjunka enligt respondenterna. När antalet värderingar utefter ISO 10668 standarden ökar kommer även kostnaden för en värdering att sjunka. Detta

sker genom att andra värderare har tillgång till en värdering som kan likna dess egna och därigenom öka jämförbarheten. Även internationellt kommer transaktionskostnaderna att minska eftersom att alla värderingar kommer att utföras utefter ISO 10668, som innebär att det inte krävs några större ”översättningar” av finansiella värderingar. Eftersom standarden förespråkar att en värdering som skall ske objektivt leder detta till att det blir enklare för företag att få lån, andra intressenter får tilltro i företaget vid olika typer av samarbeten eller avtal och även vid ”mergers & acquisitions” kan företag med bättre säkerhet genomföra olika typer av investeringar. Detta genom att finansiärer kan granska en värdering som är transparent. Att kunna bedöma om en värdering har gjorts objektivt kan vara svårt att fastställa eftersom det kan vara svårt att vara opartisk gällande en värdering av en intern varumärke där man kan ha olika intressenter som vill ha så hög värdering som möjligt (till exempel aktieägare). Standarden möjliggör även en ny marknad, genom att varumärken nu kan försäkras. Genom att genomföra en juridisk analys kan tvister om varumärken samt varumärkes intrång lösas snabbare och effektivare.

Informationssamlandet och presentation av olika alternativ är det tredje steget vid en harmonisering av en standard. Vid utvecklandet av ISO 10668 standarden var de inblandade aktörerna och intressenterna representativa inom området för varumärkesvärdering. De inblandade parterna har bestått av revisorer, jurister, företag och konsulter.

Informationssamlandet bestod av den kunskap som de olika inblandade aktörer hade med sig, som de har samlat in genom åren inom området för varumärkesvärdering samt erfarenheter från kunder. De olika aktörer som varit inblandade har en bakgrund som är varierande som indikerar på att en standard är av intresse för olika typer av organisationer och dessa har haft en möjlighet till att påverka. Vid första mötet bestämdes det att varje medlemsland skulle komma med egna förslag på hur de ville att standarden skulle se ut. De olika förslagen diskuterades under utvecklingen av standarden under de nationella mötena där vissa delar accepterades och vissa föll bort. Dessa bestod inte av olika alternativ utan processen bestod av att successivt arbeta fram standarden genom förslag från olika parter, där Sverige hade en aktiv roll. De slutgiltiga alternativen som presenterades och accepterades var de tre olika analyserna, legala-, beteendemässiga och finansiella analysen. En respondent ansåg även att det hade varit till standardens fördel om det funnits representanter från USA samt fler aktörer med bakgrund inom skattehantering.

Det nästsista steget handlar om att anpassa standarden till existerande regler och praxis. ISO 10668 standarden innefattar värderingsmetoder som är accepterade sen tidigare och har använts i ett antal år. Det som är nytt är de juridiska och beteendemässiga analyserna. Dessa analyser har haft villkoren att de inte ska "krocka" med olika länders lagar och regler. Skrivningarna gällande de juridiska aspekterna är ganska "lösa" för att förhindra problem som kan uppstå när standarden skall appliceras i olika länder.

Det sista steget behandlar aspekter som rör arbetet efter att standarden är utgiven. Standarden anses för det mesta vara ganska fullständig, däremot kan det tillkomma vissa marginella förändringar. Eftersom att standarden innehåller flera olika finansiella värderingsmetoder finns det en möjlighet att de olika metoderna kan användas tillsammans för att utgöra en avvägning som i sin tur kan användas vid slutvärderingen. En annan aspekt som behöver tydliggöras är någon form av certifiering för att säkerställa när en värdering utefter ISO 10668 har gjorts. För tillfället finns det inga klara besked om detta. Denna aspekt kan hota målet med en enhetlig standard eftersom ISO organisationen inte har utgivit en certifiering på värderingar som gjort genom ISO 10668.

6.2 Institutionella teorin

Enligt den institutionella teorin kan organisationer ha olika typer av påtryckningar. Dessa kan vara både interna och externa som kan påverka organisationens beslut och mål. Vid utvecklandet av ISO 10668 standarden har det inte funnits några större externa påtryckningar vid utvecklandet av standarden utan man erbjöd representanter en möjlighet att kunna tycka till om standarden, enligt intervjumaterialet. Ett exempel var att representanter för småföretag togs i beaktning. Även internationellt har det givits möjlighet för intressenter att bidra med synpunkter, och dessa har beaktats i standarden.

Inom den institutionella teorin är legitimitet ett viktigt redskap för organisationen. Detta kan uppnås genom att användare anser att det som utvecklats är viktig och är något som bör användas. Eftersom standarden fortfarande är relativt ny, har det inte hunnit bli "legitimt", men det innebär inte att den inte kommer att uppfattas som "legitimt". Det har ju varit ett problem med varumärkesvärderingar sedan tidigare, nämligen att de inte är jämförbara och i vissa fall kan leda till att vissa värderingar inte är rättvisa. Standarden har haft en efterfrågan för annars hade den inte existerat idag. Efterfrågan har kommit från bland annat revisorer,

samt att det verkar finnas ett intresse för en enhetlig standard för varumärkesvärdering. Standarden används av respondenterna och de förespråkar även att andra ska använda den. Det finns en trend som visar en ökning gällande hur ofta varumärken värderas. En gissning av en respondent är att standardens användning kommer att öka inom en tre till fem års period. I takt med att fler värderingar görs utefter ISO 10668 så kommer det även att förenkla processen med att värdera varumärken för andra företag samt minska kostnaden för att utföra en värdering. Ett hinder för att denna standard ska kunna bli legitimt är proceduren efter en värdering. För tillfället finns det inga klara riktlinjer om en certifiering eller någon form av erkännande från ISO om att en värdering utefter ISO 10668 standarden faktiskt är gjord.

En organisation kan ”utforma” sig efter en annan organisation som anses vara framgångsrikt. Vid utvecklandet av ISO 10668 standarden verkar detta inte vara fallet eftersom det finns en norm vid standard utveckling inom ISO. Det finns väl accepterade tillvägagångssätt och vägledande principer för att utarbeta internationella standarder som garanterar att en standard blir till. ISO organisationen har en ”väg” eller process som medlemsländerna måste följa vid utvecklandet av standarder. Representanter från ISO var med under processen med att utveckla standarden för att säkerställa att ”normen/vägen” efterföljdes. Men samtidigt ansåg två av respondenterna att man inte försökte gå emot IFRS, vilket kan uppfattas som att arbetsgruppen PC 231 har försökt ”utforma” sig utefter IFRS eller åtminstone inte gå emot de när de utvecklade ISO 10668.

6.3 Konflikter och konflikthantering

Enligt teorin finns det fem steg vid en konflikt. Dessa består av potentiell konflikt, upplevd konflikt, känt konflikt, yttring av konflikt och avslut av konflikt. Vid utveckling av en ISO standard är olika aktörer inblandade med olika typer av önskemål och uppfattningar som de vill genomföra och inkludera i standarden.

Respondenterna har svarat olika vid om de upplevde några konflikter när de utvecklade standarden. Enligt Jan Treffner ska de flesta olika uppfattningar beaktas med mindre ändringar och tillägg. Enligt de andra respondenterna fanns det några fall där en konflikt eller meningsskiljaktigheter gällande de internationella mötena. Inom den svenska kommittén var det mer av en konsensus diskussion, där en respondent ansåg att det snarare var att stå emot andra länder. För att undvika konflikter togs det i beaktning till olika intressenters villkor. Ett

exempel är att arbetsgruppen beaktade intressenter som representerade småföretagen vid utvecklandet av ISO 10668. För att undvika konflikter gällande resurser så har man vid utvecklandet av standarden tagit med aktörer som har olika bakgrund inom området för varumärkesvärdering för att täcka in alla aspekter av varumärken.

De konflikter eller meningsskiljaktigheter som uppstod under processen gick att kompromissa om. I överlag var de flesta inblandade parter förhållandevis överens om hur standarden skulle beaktas. Om det uppstod delade meningar, skedde det en omröstning för att processen skall vara rättvis för alla parter inblandade. En av respondenterna ansåg att de upplevde en konflikt gällande hur ett varumärke bör definieras. En diskussion om hur varumärke bör definieras resulterade i att parterna kom överens om en skrivning om vilken definition varumärken bör ha.

Det fanns ett land som hade röstat nej vid slutomröstningen av ISO 10668 standarden, nämligen Spanien. Detta ansågs som en ”uppmärksamhets” åtgärd eller principalsak av andra respondenter, eftersom landet hade varit emot vissa aspekter genom hela processen. Spanien verkade vara inställd på att istället utveckla en nationell standard. En av parterna som representerade landet kom ut med en bok som kom före själva ISO 10668 standarden. Landet valde att gå en annan väg än de övriga medlemsländerna. Vidare fanns det även en intressent som ville ha med en specifik metod för värdering, eftersom att denna metod används av intressenten regelmässigt. Enligt en annan respondent menade att Spaniens agerande berodde på att de ansåg att standarden har för många finansiella värderingsmetoder. Det kan finnas en antydning från andra respondenter som inte representerade Spanien att försöka ”tysta ner” denna situation eftersom en öppen diskussion om detta skulle kunna underminera det arbete som PC 231 har gjort under ett treårs period.

Vid utvecklingen av standarden skedde det två ”grupperingar”. Dessa grupperingar utgjordes av den ”beteendemässiga” gruppen, som bestod av jurister samt marknadsförare, som var emot revisorerna som hade det finansiella perspektivet. Denna ”gruppering” uppstod gällande definitionen av ett varumärke. Gruppen med revisorerna var väldigt fokuserade på att definitionen på varumärken var logotyper och ”signs”. Medan den andra gruppen (beteendemässiga) definierade varumärke som associationer, intressenter och företag. Denna gruppering visar på skillnader i de inblandade parters olika bakgrund och kompetens, där revisorerna var väldigt fokuserade på siffror medan de andra fokuserade på alla olika delar av varumärken.

För att få ett avslut med grupperingarna valde man att kompromissa om definitionen av ett varumärke som innefattade båda perspektiven som de två grupperna hade. Även de olika intressenternas förslag togs med i standarden. Däremot ansåg en av respondenterna att det hade varit bättre och enklare om man hade enats om att utveckla en ny eller sammanslagning av de olika finansiella värderingsmetoderna för att verkligen få en harmoniserad varumärkesvärdering.

Respondenterna var försiktiga med att uttala sig om vad konflikterna bestod av. Detta kan indikera på att det kan ha funnits fler konflikter än vad som framgår av respondenternas svar. En anledning till detta kan vara att respondenterna inte vill underminera standardens legitimitet eftersom att en konflikt skulle kunna indikera på svagheter med standarden genom att alla parter inte är överens om innehållet i standarden. Ett exempel på detta är Spaniens avhopp från detta samarbete där dessa ansåg att det fanns för många värderingsmetoder för att standarden skulle kunna vara enhetlig.

7 Slutsats

Syftet med denna uppsats har varit att undersöka hur de inblandade parterna i harmoniseringsprocessen av ISO 10668 har arbetat fram en enhetlig standard genom olika konflikter, beslut, samarbeten och kompromisser.

Utvecklandet av ISO 10668 har omfattat flera olika aspekter och beslut som i slutändan lett fram till standarden. Målet med standarden har varit att utveckla en enhetlig standard för varumärkesvärdering. Detta genom bland annat att inkludera i standarden en transparens som tidigare saknats i andra standarder. Detta innebär det att alla värderingar utefter ISO 10668 ska i princip vem som helst kunna läsa till samt förstå hur en värdering gjorts. För att utveckla denna standard har arbetsgruppen innefattat olika professioner som har bestått av konsulter, revisorer, marknadsförare och jurister. Dessa var inblandade för deras kompetens inom varumärkesvärdering och olika aktörer har bidragit med olika aspekter. De olika professioners inblandning har haft en betydande roll för att få en standard som innefattar andra aspekter än de finansiella.

Enligt respondenterna har standarden successivt arbetats fram. Krav som ställdes var framförallt att inkludera den finansiella analysen med den inkomstbaserade metoden och i den tillades Income Splitt Method specifikt eftersom denna metod används av en intressent regelmässigt. Konflikter och kompromisser har varit en del av utvecklingen av denna standard. Dessa har uppkommit främst om den finansiella analysen samt den beteendemässiga. Vissa respondenter har ansett att standarden har för många finansiella värderingsmetoder och enligt en respondent har detta utgjort att denna standard inte anses vara enhetlig för respondenten. Andra konflikter har varit rörande vissa definitionen av varumärken som gett upphov till ”grupperingar”. Dessa ”grupperingar” berodde på olika bakgrund som inblandade parter hade som gjorde att olika aktörer hade svårt att ”förstå” andra aktörer. De flesta konflikter har kunnat lösas men för en aktör har meningsskiljaktigheten lett till en röstning mot standarden. I slutändan beslöt arbetsgruppen PC 231 att standarden ska innefatta tre analyser (legal, beteendemässig och finansiell) med krav på transparens, validitet, reliabilitet, tillräcklighet och objektivitet. Med dessa aspekter anses, av de flesta respondenter, att standarden vara en tillräcklig för att företag och organisationer ska kunna utföra en varumärkesvärdering.

7.1 Egna reflektioner och förslag till vidare forskning

Frågan återstår om denna standard verkligen har utvecklats till att bli en enhetlig standard. Detta eftersom att ett problem som existerat med varumärkesvärderingar är att det finns åtaliga metoder för att värdera ett varumärke på. Utifrån respondenternas svar går det att utläsa att man har varit försiktig för att inte gå emot andra standarder och försökt att ta med allas synpunkter. Arbetsgruppen har valt en väg med kompromisser och därigenom inkluderat flera finansiella värderingsmetoder. Standarder skapas för att lösa ”återkommande problem”, men genom att samla ihop redan existerande metoder utgör detta inte en lösning på ett problem som har präglats av flera metoder. Detta kan indikera på att denna standard inte utgör en enhetlig standard som ska kunna lösa problemen med en harmonisering av värdering. Däremot har denna standard framarbetat ett ramverk som ska kunna underlätta varumärkesvärderingar. En intressant aspekt som framkommer av respondenters svar är att den svenska kommittén verkade inte ha några större konflikter utan att det var mer inom den stora internationella gruppen där de flesta meningsskiljaktigheterna existerade. Den svenska kommittén bestod av flera företag och organisationer som kan ha haft olika åsikter, dock har i denna undersökning inte alla inom den svenska kommittén ingått.

En sak är säker att med denna standard har ISO tagit ett steg i rätt riktning till att harmonisera värdering av varumärken.

Det vore intressant att undersöka hur denna standard uppfattas av aktörer som inte varit med och utvecklat standarden. Detta skulle utgöra ett helt annat perspektiv på hur denna standard har uppfattats av användarna och om denna standard har lett till en harmoniserad varumärkesvärdering. Det skulle även vara intressant att jämföra utvecklingen av denna standard med en standard som utvecklas/utvecklats av exempelvis IFRS, detta skulle vara intressant eftersom att det skulle kunna illustrera skillnader mellan olika länder samt organisationer inom redovisning.

Källförteckning

Aaker, D. (1996) *Building Strong Brands*. New York: Free Press

Bernt, A. H. och Lembke, P. (2004) Är standarder lönsamt för företag? En kartläggning av olika standardnivåers och aspekters ekonomiska effekter ur ett företagsperspektiv. *Handelshögskolan i Stockholm*

Blake, J., Soldive, P. och Wraith, P. (2003) The dimensions of, and factors giving rise to, variations in national management accounting approaches. *European Business Review*. Vol. 15 Nr. 3 181-188.

Brand Finance (2010) ISO 10668 - New International Standard on Brand Valuation
URL: http://www.brandfinance.com/news/press_releases/iso-10668---new-international-standard-on-brand-valuation (Hämtad 2011-02-03)

Brunsson, N. och Jacobsson, B. (2000) *A World of Standards*. Oxford University Press.

Brunsson, N. och Jacobsson, B. (1998) *Standardisering*. Nerenius & Santérus förlag. Stockholm

Canibano, L., Garcia-Ayuso, M. och Sanchez, P. (2000) Accounting for Intangibles: A literature Review. *Journal of Accounting Literature*. ABI/INFORM Global. Vol. 19 pp. 102-130.

Carlson, P. (1997) Advancing the Harmonisation of International Accounting Standards: Exploring an Alternative Path. *Royal Melbourne Institute of Technology*.

Choi, F.D.S. och Meek, G.K. (2001) *International accounting*. Upper Saddle River: Prentice Hall.

Christensen, L. Engdahl, N. Gräas, C. och Haglund, L. (2001) *Marknadsundersökning - en handbok*. Lund studentlitteratur.

- Denscombe, M. (2009) *Forskningshandboken – För småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Studentlitteratur.
- Diaconu, P. (2007) Impact of Globalization on International Accounting Harmonization. *Bucharest Academy of Economic Studies*.
- Diaconu, P. (2009) International accounting system and its major challenges in time. *Journal of Modern Accounting and Auditing*. Vol.5, No.1 pp. 14-19
- DiMaggio, P. J. och Powell, W. W. (1983) The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, Vol. 48, No. 2. pp. 147-160
- Epstein, B. J. och Mirza A. (2004) *Wiley IAS 2004: interpretation and application of International Accounting and Financial Reporting Standards*. Chichester: Wiley
- Ernst and Young (2005) Värdering av immateriella tillgångar. *Transaction Advisory Services*.
- Günther, T. och Kriegbaum-Kling, C. (2001) Brand valuation and Control: An Empirical Study. *Schmalenbach Business Review*. Vol. 53 pp. 263 – 294.
- Halvorsen, K. (1992) *Samhällsvetenskaplig metod*. Studentlitteratur Lund.
- Hossain, M. A. (2000) Harmonization of Financial Reporting Practices: A Myth or Reality. *Journal of the Institute of Bangladesh Studies*
- Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2007 (2007). *FAR Förlag*.
- ISO 10668:2010 (2010) Brand valuation: Requirements for monetary brand valuation. *SIS*.
- Johnson, P. (2011) What's in a name? *Quality World*.

- Lagrost, C., Martin, D., Dubois, C. och Quazzotti, S. (2010) Intellectual property valuation: how to approach the selection of an appropriate valuation method. *Journal of Intellectual Capital Vol. 11 No. 4, pp. 481-503*
- Lehman, G. (2005) A critical perspective on the harmonisation of accounting in a globalising world. *Critical Perspectives on Accounting*.
- Moiescu, O. (2008) A Conceptual Analysis of Brand Evaluation. *Faculty of Economics and Business Administration. Babeş-Bolyai University*.
- Nobes, C. och Parker, R. (2004) Comparative International Accounting. *Pearson Education Limited*.
- Nygaard, C. och Bengtsson, L. (2002) *Strategizing - en kontextuell organisationsteori*. Studentlitteratur. Lund.
- Pondy, L. R. (1967) Organizational Conflict: Concepts and Models. *Administrative Science Quarterly, Vol. 12, No. 2 pp. 296-320*.
- Roberts, S. (2011) Brand Valuation: the methodologies. *Intellectual Property Magazine*.
- Salinas, G. (2011) Brand valuation post-ISO 10668: from the jungle to the Garden of Eden. *World Trademark Review*.
- Schipper, K (2005) The Introduction of International Accounting Standards in Europe: Implications for International Convergence. *European Accounting Review, Vol. 14, No. 1, 101-126*
- Schroeder, R. G., Clark, M. W. och Cathey, J.M. (2002) Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases. *John Wiley & Sons Inc*.
- Scott, R. W. (1995) *Institutions and organizations*. Sage Publications.
- SIS (2011) Vad är en standard? *SIS Forum*.

Stolowy, H. och Cazavan, A. J. (2001) International accounting disharmony: the case of intangibles. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 14 Issue: 4, p.477 - 497

Stolowy, H. och Haller, A. (1999) Accounting for brands in IAS 38 of IASC (intangible assets) compared with French and German practices: an illustration of the difficulty of international harmonization. *International accounting*.

Tay, J. S. W. och Parker, H. R. (1990) Measuring International Harmonization and Standardization *ABACUS*, Vol. 26. No.71-88

Uggla, H. (2003) *Organisation av varumärken – för kapitalisering och affärsutveckling*. Liber ekonomi.

Walton, P., Haller, A. och Raffournier, B. (2003) *International Accounting*. Cengage Learning Business Press

Weber, C. M. (1992) Harmonization of International Accounting Standards. *National Public Accountant*.

Weiss, R. (1994) *Learning from strangers: The Art and Method of Qualitative Interview Studies*. New York: The free press.

WIPO. (2004). WIPO Intellectual Property Handbook: Policy, Law and Use. *WIPO Publication No.489*.

Yin, R. K. (1994) *Case Study Research. Design and Methods*. Sage Publications.

Intervjuer:

Jan Treffner. Price Waterhouse Coopers. 2011-04-27.

Daniel Steinholtz. Allies in Business and Brands Stockholm. 2011-05-10.

Henning Törner. SIS. 2011-05-13.

Karl Grün. AS Institute. 2011-05-23.

Jesper Sellin. Valea AB. 2011-05-27.

Christopher Scholz. Markenverband. 2011-05-31.

Mail intervjuer:

Gabriela Salinas. SFS. 2011-06-12

Ruth Lähdeaho. IAI. 2011-06-01

Dokument:

Johnson, P. (2011) What's in a name? *Quality World*.

Salinas, G. (2011) Brand valuation post-ISO 10668: from the jungle to the Garden of Eden.
World Trademark Review.

Bilaga I

Allmänt

Vad var din/organisationens roll vid utvecklandet av ISO 10668 standarden?

Vilka aktörer var inblandade? Varför valdes just de aktörerna? Vilka krav ställdes av olika aktörer som var inblandade i standarden?

Harmoniseringsprocess

Vilka var målen med ISO 10668 standarden? Vilka fördelar kommer ISO standarden medföra för användarna?

Vilka är användarna av denna standard? Varför är ISO standarden viktig för användare? Hur anpassade ni att standarden ska kunna användas av alla användare (ex ftg med stora resurser och de med mindre resurser)

Som med de flesta typer av processer och beslut så finns det en viss information som samlas in för processen och besluten. Fanns det en liknande informationssamling för utvecklandet av ISO standarden? Varifrån samlades denna information (ex olika företag, organisationer, publikationer, Revisionsbyråers undersökningar osv)?

Vilka alternativ presenterades innan ni hade bestämt er för det som idag utgör ISO 10668 standarden? I så fall hur kom man överens om att just dessa analyser skulle användas och varför avfärdades de andra alternativen?

Eftersom ISO standarden har inslag av tidigare existerande värderingsmetoder, och utgör en del av standarder, Undrar jag hur ni såg på existerande regler och praxis som finns för värdering? Användes de som inspiration för de olika analyserna (legal, beteende o finansiell)? Varför användes de? (Var det för att minimera risken för att olika företag måste lära sig en till metod?)

Hur anpassades ISO standarden till olika länders lagar och regler för varumärkesvärdering? Hur arbetade ni för att få standarden att anpassas till olika regler och praxis inom olika länder? (Ex. att gruppen arbeta med att kolla olika länders lagar osv och anpassa den legala analysen) Fanns det några intressen från omgivningen som ni var tvungna att ta hänsyn till vid framarbetandet av standarden? Exempelvis några vedertagna praxis eller rutiner eller andra former av intressen. (beskattningssystem, lagar, normer)

Nu när standarden är utgiven, hur kommer framtiden att se ut? Kommer denna standard att fortsätta utvecklas/anpassas/förbättras eller kan man uttrycka att standarden är fastställd?

Konflikter och konflikthantering

Fanns det olika uppfattningar om vilka värderingsmetoder eller delkomponenter i dessa som fanns tillgängliga skulle användas till den nya standarden? Hade ni delade meningar om eller fanns det någon som var mer övertygad om en metod som skulle ingå i nya standarden, än någon annan?

Hur bemötte ni dessa delade meningar? Uppstod det kompromisser? Vilka var dessa? Fanns det någon aspekt som inte gick att kompromissa om? Vilka var dessa i så fall och vad gjorde ni då?

Fanns det någon part som hade mer personliga syften med vilken komponent som skall vara med? Kan vara att man tidigare har jobbat med en viss metod och inte vill avfärda den eller liknande.

Skedde det några ”grupperingar” eller intresse sammanslagningar i syfte att driva igenom en viss metod som man själv eller gruppen uppfattade som relevant?

Jag antar att om det fanns konflikter att ni löste detta under arbetets gång, hur kom ni överens eller vilken form av kompromiss skedde?

Institutionella teorin

Fanns det några intressen från omgivningen som ni var tvungna att ta hänsyn till vid framarbetandet av standarden? Exempelvis några vedertagna praxis eller rutiner eller andra former av intressen. (beskattningssystem, lagar, normer)

Att vinna legitimitet för utvecklingen av en standard är viktigt. Används standarden i PWC idag? Fanns det en efterfrågan på en enhetlig värderingsmetod från början? Från vilka? Vet du vilka som använder denna standard idag? Har ni fått någon kritik gentemot standarden?

Har det funnits andra aktörer eller organisationer som ni har behövt ta hänsyn till vid utvecklandet av standarden? Detta kan vara finansiärer intressenter, lagar, normer. etc.

Hade ni några förebilder vid utvecklandet av standarden (exempelvis FASB, gällande deras sätt att utveckla standarder eller rekommendationer)? Hade dessa någon betydelse vid utvecklandet av standarden?

Finns det nationella influenser i standarden?

Har du några övriga kommentarer som du skulle vilja ge?

Bilaga II

What was your / the organization's role in the development of ISO 10668 standard?

Which actors were involved? Why were they chosen? What demands were made by various actors involved in the standard?

What were the objectives of the ISO 10668 standard? What are the benefits for the users of the ISO standard?

Who are the users of this standard? Why are ISO standards important for users? How did you adapt the standard to be used by all users (for example for companies with great resources and those with less resources)

As with most types of processes and decisions, there is some information that is collected for the process and decisions. Was there a similar data collection for the development of ISO standard?

Were there different options presented before it was decided how the final ISO 10668 standard should look like? If so, how it was agreed that these options would be used and why were the other options dismissed?

Since the ISO standard has elements of pre-existing valuation methods, and they form a part of the standard, I wonder how you looked at the existing rules and practices that exist for the valuation? Were they used as inspiration for the various analysis's (legal, financial behavior, behavior)? Why were they used? (Was it in order to minimize the risk of different companies must learn to approach one?)

Was there any interest from the external environment that you had to take into account when working out of standard? For example, some established doctrine or practice or other interests. (tax systems, laws, norms)

Were there differing opinions about the valuation methods or subcomponents of those methods to be included in the new standard? Did you have different opinions about, or was

there someone who was more convinced of a method that should be included in the new standard than others?

How did you confront differing views about what the standard should be like? Were compromises made? What were these? Was there any aspect that could not be compromised on? What were these, and what did you do?

Where there any "grouping" or interest associations whose interests were to push through a certain method that they or group perceived to be relevant?

To gain legitimacy for the development of a standard is important for organizations like ISO. Is the standard used in your country today? Was there a demand for a uniform method of valuation from the beginning? From whom?

Have there been other players or organizations that you have had to take into account in developing the standard? This may be funding stakeholders, laws, standards. etc.

Did you have any role models in mind when developing the standard (eg FASB, regarding their way to develop standards or recommendations)? Did they have any significance in the development of standards?

Are there national influences in the standard?