

REKOMMENDATION R3

Immateriella anläggningstillgångar

November 2018

RKR

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Innehåll

Denna rekommendation ska tillämpas vid redovisning av immateriella anläggningstillgångar.

Rekommendationen gäller för redovisningsskyldiga enligt lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR).

Rekommendationens bindande verkan

Enligt 1 kap. 4 § LKBR ska bokföring och redovisning fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Rådet för kommunal redovisning (RKR) är normgivande organ inom kommunal redovisning och har till uppgift att utveckla god redovisningssed enligt LKBR.

Text markerad med fet stil utgör den normerande delen i denna rekommendation.

Enligt 4 kap. 3 § tredje stycket LKBR ska upplysning om skälen för avvikelse från denna rekommendation lämnas i en not.

Det är aldrig förenligt med god redovisningssed att avvika från uttryckliga lagregler (prop. 1996/97:52 s. 45).

Lagregler

Immateriella anläggningstillgångar regleras i 6 kap. 6 och 7 §§, 7 kap. 1–3 §§ samt 9 kap. 10 § LKBR.

Definitioner

I denna rekommendation betyder:

anskaffningsvärde – belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning;

avskrivning – en systematisk fördelning av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod;

avskrivningsbart belopp – tillgångens anskaffningsvärde efter avdrag för beräknat restvärde;

forskning – planerat och systematiskt sökande, med utsikter till att ge ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt;

framtida ekonomiska fördelar – en tillgångs

kapacitet att, ensam eller i kombination med andra tillgångar, bidra direkt eller indirekt till att skapa intäkter eller kostnadsbesparingar;

kommun – kommun, landsting och kommunalförbund;

nyttjandeperiod – den tid under vilken en tillgång förväntas bli nyttjad för sitt ändamål;

redovisat värde – tillgångens värde i balansräkningen;

restvärde – det belopp som man kan förväntas erhålla efter nyttjandeperiodens slut, efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen;

servicepotential – en tillgångs kapacitet att, ensam eller i kombination med andra tillgångar, bidra direkt eller indirekt till att de mål som fastlagts uppnås;

utveckling – tillämpning av forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade processer, system eller tjänster innan de med förväntad effekt kan användas i verksamheten.

Klassificering och tidpunkt för redovisning

Av 6 kap. 7 § första stycket LKBR framgår att utgifter för utvecklingsarbete som är av väsentligt värde för kommunens verksamhet under kommande år får tas upp som immateriella anläggningstillgångar. Detsamma gäller utgifter för koncessioner, patent, licenser och liknande rättigheter.

En immateriell anläggningstillgång är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk form. En tillgång är identifierbar om den

- **är avskiljbar, det vill säga det går att avskilja eller dela av den och sälja, överlåta, licensiera, hyra ut eller byta den, antingen enskilt eller tillsammans med hänförligt avtal, tillgång eller skuld såsom ett patent eller en licens, eller**
- **uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter, oavsett om dessa**

rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från kommunen eller från andra rättigheter och förpliktelser såsom tillstånd, koncessioner eller nyttjanderättigheter.

För att en tillgång ska vara en immateriell anläggningstillgång krävs att den

- förväntas ge upphov till framtida ekonomiska fördelar, antingen i form av intäkter eller som kostnadsbesparingar;
- är en resurs över vilken kommunen har kontroll, vilket innebär förmåga att säkerställa att framtida ekonomiska fördelar kommer kommunen till del och att andras förmåga att få del av dessa fördelar kan begränsas; samt
- har uppkommit till följd av inträffade händelser.

En immateriell anläggningstillgång ska redovisas i balansräkningen när posten uppgår till väsentligt värde, förutsatt att det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna som har samband med innehavet kommer att tillfalla kommunen, och att tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Det innebär att en utgift som enbart ger upphov till ökad servicepotential inte ska redovisas som en immateriell tillgång.

Bedömningen av väsentligt värde enligt ovan bör utgå ifrån hur stor effekt på resultat och ställning som valet av redovisningsmetod innebär för redovisningsenheten. **Bedömningen ska tillämpas konsekvent över tid och inom redovisningsenheten.**

Anskaffningsvärde

Enligt 7 kap. 1 § LKBR ska anskaffningsvärdet motsvara utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska enligt 7 kap. 2 § första stycket samma lag, utöver inköpspriset, även utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

Anskaffningsvärdet för en immateriell anläggningstillgång är summan av de utgifter som uppkommer från och med den tidpunkt då tillgången först uppfyller kriterierna för att klassificeras som immateriell anläggningstillgång.

Utgifter för en immateriell anläggningstillgång som har kostnadsförts tidigare räkenskapsår får inte ingå i anskaffningsvärdet för en tillgång.

Av 6 kap. 7 § andra stycket LKBR framgår att utgifter för forskning inte får tas upp som immateriella anläggningstillgångar.

Forskning är planerat och systematiskt sökande i syfte att erhålla ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt. Utgifter för forskning kostnadsförs när de uppkommer. Exempel på forskningsverksamhet är

- verksamhet som syftar till att få fram ny kunskap;
- sökandet efter alternativa processer, system eller tjänster.

En utgift för egenutveckling ska tas upp som immateriell anläggningstillgång endast om posten uppgår till väsentligt belopp, samt att

- det är tekniskt möjligt att färdigställa den immateriella anläggningstillgången så att den kan användas eller säljas;
- avsikten är att färdigställa den immateriella anläggningstillgången och använda eller sälja den;
- kommunen har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella anläggningstillgången;
- det kan visas att den immateriella anläggningstillgången kommer att generera troliga framtida ekonomiska fördelar; och
- det går att på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som är hänförliga till den immateriella anläggningstillgången under dess utveckling.

Utgifter som inte får tas upp som immateriella anläggningstillgångar och som alltid ska redovisas som kostnad är utgifter för

- internt upparbetade varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande poster;
- etablering av verksamheter och utgifter för att bilda en juridisk person eller utgifter för att inleda nya verksamheter eller lansera nya produkter eller processer;
- utbildning;
- reklam och informationsåtgärder;
- omlokalisering eller omorganisation av delar av verksamheten;
- upprättande av översikts- och detaljplan.

Tillkommande utgifter

Enligt 7 kap. 2 § fjärde stycket LKBR får utgifter för värdehöjande förbättringar av en anläggningstillgång räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år.

Tillkommande utgifter för en immateriell anläggningstillgång ska räknas in i anskaffningsvärdet för en immateriell anläggningstillgång då de uppkommer, om

- det är sannolikt att utgifterna medför att tillgången kommer att generera framtida ekonomiska fördelar som överstiger den ursprungliga bedömningen; och
- utgifterna kan beräknas och hänföras till tillgången på ett tillförlitligt sätt.

Gränsdragning mellan forskning och utveckling

En internt upparbetad immateriell anläggningstillgång tar ofta sin utgångspunkt i en forskningsfas som övergår i en utvecklingsfas.

Förbudet mot att ta upp utgifter för forskning som immateriell anläggningstillgång gäller även utgifter vid en forskningsfas i ett projekt **Om forskningsfasen inte kan särskiljas från utvecklingsfasen, anses utgifterna i projektet tillhöra enbart forskningsfasen.**

Avskrivning

Enligt 7 kap. 3 § första stycket LKBR ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. Av andra stycket samma paragraf framgår att nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas.

I förarbetena till LKBR anges att rimlig grad av säkerhet enligt 7 kap. 3 § andra stycket LKBR kan anses föreligga om kommunen kan presentera underlag som ger stöd för att tillgången kommer att vara av värde för kommunen under en viss tid (prop. 2017/18:149 s. 130).

Lagen föreskriver inte någon speciell avskrivningsmetod. **Den metod kommunen väljer ska avspegla hur tillgångars värde successivt förbrukas.**

Vid anskaffningstillfället ska en plan fastställas för hur en immateriell anläggningstillgång med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av. Eventuellt restvärde ska inte utgöra underlag för avskrivning.

Periodens avskrivningar redovisas som en kostnad.

Avskrivning ska ske från och med den tidpunkt då tillgången kan tas i bruk. Restvärden och fastställda nyttjandeperioder för tillgångar ska systematiskt omprövas. Det kan finnas många skäl till att restvärdet och nyttjandeperioden förändras, som exempelvis teknisk utveckling, minskad prestanda eller förändrat kapacitetsutnyttjande.

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång ska omprövas i slutet av varje räkenskapsår. Om tillgångens förväntade nyttjandeperiod skiljer sig från tidigare bedömningar, ska avskrivningstiden ändras i enlighet med detta.

En immateriell anläggningstillgång ska anses sakna restvärde, såvida inte:

- **det finns ett åtagande av en tredje part att köpa tillgången vid nyttjandeperiodens slut; eller**
- **det finns en marknad för tillgången, och restvärde kan fastställas genom hänvisning till denna marknad, och det är troligt att en sådan marknad kommer att finnas vid slutet av tillgångens nyttjandeperiod.**

Dokumentation av hur kommuner systematiskt arbetar med omprövning av restvärden och nyttjandeperioder för tillgångar utgör räkenskapsinformation.

Utrangeringar och avyttringar

En immateriell anläggningstillgång ska inte längre redovisas som en tillgång när den har avyttrats eller tagits ur bruk och bedöms sakna värde vid en framtida avyttring.

Vinst eller förlust vid uttrangering eller avyttring redovisas i verksamhetens intäkter eller kostnader som mellanskillnaden mellan det redovisade värdet och det belopp som erhålls för tillgången vid eventuell avyttring.

Noter

Av 9 kap. 10 § LKBR framgår att i de fall nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång bestäms till längre tid än fem år ska en upplysning om skälen för detta lämnas.

För varje post som tas upp som immateriell anläggningstillgång ska upplysningar om tillämpad avskrivningsmetod och nyttjandeperiod lämnas, uppdelade på egenutvecklade och förvärvade immateriella anläggningstillgångar.

För varje delpost som tas upp som immateriell anläggningstillgång ska upplysningar lämnas om:

- **tillgångarnas anskaffningsvärde;**
- **tillkommande och avgående tillgångar** (inköp, försäljningar och uttrangeringar);
- **överföringar** (från eller till annat slag av tillgång);
- **årets avskrivningar;**

- årets nedskrivningar;
- ackumulerade avskrivningar; samt
- ackumulerade nedskrivningar.

Upplysning ska lämnas i not om vilka beloppsgränser som tillämpas vid bedömningen av vad som ska anses vara väsentligt värde enligt 6 kap. 7 § första stycket LKBR.

Ikraftträdande

Denna rekommendation gäller från och med räkenskapsåret 2019.

Rekommendationen ersätter rekommendation 12.1 Redovisning av immateriella tillgångar (från 2007).

Bakgrund

I 6 kap. 7 § LKBR anges att utgifter för utvecklingsarbete som är av väsentligt värde för kommunens verksamhet under kommande år får tas upp som immateriella anläggningstillgångar. Detsamma gäller utgifter för koncessioner, patent, licenser och liknande rättigheter. Till skillnad mot tidigare lag tydliggörs att utgifter för forskning inte får tas upp som immateriella anläggningstillgångar.

Överväganden och motivering

Det behövs kompletterande normering från RKR för att uppnå en rättvisande redovisning som möjliggör jämförbarhet, såväl över tid som mellan olika redovisningsenheter. Det gäller frågor om bl.a. när en immateriell anläggningstillgång ska redovisas och vilka upplysningar som ska lämnas.

Utgifter för egenutveckling

Exempel på situationer när utgifter för egenutveckling bör kunna aktiveras är utvecklandet av it-system och andra egna produkter som kan säljas eller på annat sätt leda till intäkter eller kostnadsbesparingar för kommunen. För att utgifterna ska få aktiveras måste de dock vara av väsentligt värde.

Som en följd av detta ska utgifter för utveckling som endast leder till ökad servicepotential kostnadsföras.

Nyttjandeperiod

För materiella anläggningstillgångar ska nyttjandeperioden i vissa fall omprövas och eventuellt en annan avskrivningstid fastställas. När det gäller immateriella tillgångar anser RKR att det är motiverat med ett mer restriktivt förhållningssätt. Av detta skäl anges i rekommendationen att nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång ska omprövas i slutet av varje räkenskapsår.

Bilagor

Bilagorna syftar till att underlätta tillämpning av rekommendationen, men utgör inte en del av denna.

Bilaga 1 – Exempel på notupplysningar

Not X Immateriella anläggningstillgångar [mnr]	Kommunkoncernen		Kommunen	
	20X2	20X1	20X2	20X1
Egenutvecklade immateriella anläggningstillgångar				
Ingående anskaffningsvärde				
Inköp				
Försäljningar				
Utrangeringar				
Överföringar				
Utgående anskaffningsvärde				
Ingående ack. avskrivningar				
Försäljningar				
Utrangeringar				
Överföringar				
Årets avskrivningar				
Utgående ack. avskrivningar				
Ingående ack. nedskrivningar				
Försäljningar				
Utrangeringar				
Årets nedskrivningar /återföringar				
Utgående ack. nedskrivningar				
Utgående redovisat värde				
Avskrivningstider (genomsnittliga)				
Förvärvade immateriella anläggningstillgångar				
Ingående anskaffningsvärde				
Inköp				
Försäljningar				
Utrangeringar				
Överföringar				
Utgående anskaffningsvärde				
Ingående ack. avskrivningar				

RKR R3 Immateriella anläggningstillgångar

Försäljningar				
Utrangeringar				
Överföringar				
Årets avskrivningar				
Utgående ack. avskrivningar				
Ingående ack. nedskrivningar				
Försäljningar				
Utrangeringar				
Årets nedskrivningar /återföringar				
Utgående ack. nedskrivningar				
Utgående bokfört värde				
Avskrivningstider (genomsnittliga)				
Immateriella tillgångar				
Redovisat värde vid årets början				
Årets investeringar				
Utrangeringar och avyttringar				
Årets nedskrivningar				
Återförda nedskrivningar				
Årets avskrivningar				
Övriga förändringar				
Redovisat värde vid årets slut				

Upplysningar om redovisningsprinciper

Gränsdragning mellan kostnad och investering

Tillgångar avsedda för stadigvarande bruk eller innehav med en nyttjandeperiod om minst tre år klassificeras som anläggningstillgång, om beloppet överstiger gränsen för mindre värde. Gränsen för mindre värde har för räkenskapsåret satts till X kr (ett halvt prisbasbelopp) och gäller som gemensam gräns för materiella tillgångar och därmed också för finansiella leasingavtal. Samma beloppsgräns används för att bedöma vad som är väsentligt belopp avseende immateriella tillgångar.

Kommentar

I den mån kommunen endast har internt upparbetade eller förvärvade immateriella tillgångar bör det ändå framgå av rubriceringen vilken sorts tillgång det är.