

REKOMMENDATION 12.1

Redovisning av immateriella tillgångar

Maj 2007



RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Innehåll

Denna rekommendation anger hur immateriella tillgångar skall behandlas i redovisningen. Rekommendationen anger vilka utgifter som skall redovisas som immateriella tillgångar och hur värdet på redovisade immateriella tillgångar skall beräknas och vilka upplysningar som skall lämnas.

Rekommendationens bindande verkan

Text markerad med fet stil utgör den normerande delen i denna rekommendation. Om avvikelser från rekommendationen görs skall enligt 1 kap. 3 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning i årsredovisningen anges vilken avvikelse som gjorts och skälen för detta.

Lagregler

I 6 kap. 2 § lagen om kommunal redovisning anges att utgifter för forskning och utveckling som är av väsentligt värde för verksamheten under kommande år får redovisas som immateriell anläggningstillgång. 6 kap. 4 § 2 st. behandlar avskrivning av immateriell anläggningstillgång.

Definitioner

I denna rekommendation används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Tillgång – en resurs som kontrolleras till följd av inträffade händelser och som förväntas ge ekonomiska fördelar eller servicepotential i framtiden.

Framtida ekonomiska fördelar – en tillgångs kapacitet att, ensam eller i kombination med andra tillgångar, bidra direkt eller indirekt till att skapa intäkter eller kostnadsbesparingar.

Servicepotential - en tillgångs kapacitet att, ensam eller i kombination med andra tillgångar, bidra direkt eller indirekt till att de mål som fastlagts uppnås.

Avskrivning - den systematiska fördelningen av en immateriell tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod.

Redovisat värde - det belopp till vilket en tillgång är upptagen i balansräkningen, efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och nedskrivningar.

Anskaffningsvärde – det belopp i likvida medel som erläggs eller det verkliga värdet för annan ersättning som lämnas vid förvärv av tillgång vid tidpunkten för dess förvärv eller uppförande.

Avskrivningsbart belopp - en tillgångs anskaffningsvärde efter avdrag för beräknat restvärde.

Forskning - planerat och systematiskt sökande med utsikter till att ge ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt.

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.

Restvärde - det belopp som man kan förväntas erhålla efter nyttjandeperiodens slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen.

Nyttjandeperiod - den tid under vilken en tillgång förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål.

Klassificering

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

En identifierbar tillgång

- 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 landstinget eller från andra rättigheter och förpliktelser såsom tillstånd, koncessioner eller nyttjanderättigheter.

En immateriell tillgång

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

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

Gränsdragning mellan forskning och utveckling

En internt utarbetad immateriell tillgång tar i flera fall sin utgångspunkt i en forskningsfas som övergår i en utvecklingsfas. Även om begreppen "forskning" och "utveckling" är definierade har begreppen "forskningsfas" och "utvecklingsfas" en vidare innebörd i denna rekommendation.

Om forskningsfasen inte kan särskiljas från utvecklingsfasen anses utgifterna i projektet enbart tillhöra forskningsfasen, något som direkt påverkar hur utgifterna skall hanteras redovisningsmässigt.

Redovisning

En immateriell tillgång skall redovisas i balansräkningen när posten uppfyller ovanstående kriterier för klassificering av en immateriell tillgång samt att:

- det är troligt att de förväntade framtida ekonomiska fördelar som kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla kommunen eller landstinget, och
- att tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Utgifter för forskning, eller för forskningsfasen i ett projekt, får inte redovisas i balansräkningen. De skall kostnadsföras 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 som uppstår genom utveckling, eller i utvecklingsfasen av ett internt projekt, skall tas upp som immateriell tillgång i balansräkningen endast om det kan visas att samtliga nedanstående förutsättningar är uppfyllda:

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

Vissa internt upparbetade immateriella tillgångar såsom utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister, utbildning skall inte redovisas i balansräkningen.

Värdering

En anskaffad immateriell tillgång skall värderas till sitt anskaffningsvärde första gången den tas upp i balansräkningen.

Ovanstående krav gäller uppkomna utgifter för att förvärva en immateriell tillgång samt så kallade tillkommande utgifter (se nedan).

Anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång är summan av de utgifter som uppkommer från

och med den tidpunkt då tillgången först uppfyller kriterierna för att klassificeras som immateriell tillgång.

Utgifter som en gång kostnadsförts i årsredovisningen får inte tas upp som immateriell tillgång.

Avskrivning

Det avskrivningsbara beloppet för en immateriell tillgång med begränsad nyttjandeperiod skall fördelas på ett systematiskt sätt över nyttjandeperioden. Avskrivning skall börja när tillgången kan användas, det vill säga när den befinner sig på den plats och i det skick som krävs för att kunna använda den.

En internt upparbetad immateriell tillgång som redovisas i balansräkningen skall vara helt avskriven efter fem år.

Restvärde

En immateriell tillgångs restvärde skall antas vara noll, 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.

Omprövning av nyttjandeperiod

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

Omprövning av nyttjandeperioden för en internt upparbetad immateriell tillgång får inte medföra att den får en nyttjandeperiod om mer än fem år från den tidpunkt då tillgången först kan användas.

Tillkommande utgifter

Tillkommande utgifter för en immateriell tillgång skall kostnadsföras då de uppkommer, såvida inte

- 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.

Om dessa villkor uppfylls, skall den tillkommande utgiften läggas till anskaffningsvärdet för den immateriella tillgången.

Nedskrivningar

Om en immateriell tillgång vid räkenskapsårets utgång har ett värde som understiger det redovisade värdet skall tillgången skrivas ned om värdenedgången kan antas vara bestående.

I vissa fall skall redovisat värde, och därmed avskrivningsunderlaget, för en immateriell tillgång skrivas ned. De frågeställningar och bedömningar som gäller när nedskrivning skall ske, när nedskrivningar skall återföras samt hur nedskrivningsbeloppen skall redovisas har inte behandlats av Rådet för kommunal redovisning.

Upplysningar

För varje slag av immateriell tillgång skall följande upplysningar lämnas, uppdelade på internt upparbetade och förvärvade immateriella tillgångar:

- tillämpad avskrivningsmetod
- nyttjandeperiod
- uppgifter för periodens början och slut om:
 - anskaffningsvärde
 - ackumulerade avskrivningar
 - ackumulerade nedskrivningar

För immateriella tillgångar skall en avstämning mellan det redovisade värdet vid periodens början och slut presenteras. Avstämningen skall innehålla följande uppgifter:

- redovisat värde vid årets början
- investeringar
- utranteringar och avyttringar
- nedskrivningar
- återförda nedskrivningar
- avskrivningar
- övriga förändringar
- redovisat värde vid årets slut

I de fall immateriella tillgångar inte utgör en väsentlig post i balansräkningen kan upplysningskravet begränsas till vad som anges i första stycket ovan, dvs. uppgifter om anskaffningsvärde, ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar.

Ikraftträdande

Denna rekommendation ersätter rekommendation 12, Redovisning av immateriella tillgångar, september 2002. Rekommendationen har omarbetats, och hänvisning görs inte längre till Redovisningsrådets rekommendation nr 15. Omarbetningen har gjorts i syfte att underlätta förståelsen och tillämpningen. Rekommendationen gäller från 2007.

Bakgrund

Redovisning av immateriella tillgångar i kommuner och landsting regleras i 6 kap lagen (1997:614) om kommunal redovisning. I 2 § stadgas följande:

”Utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten som är av väsentligt värde för verksamheten under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång”.

Av lagens förarbeten framgår att denna paragraf ger kommuner och landsting möjlighet att aktivera vissa forsknings- och utvecklingsutgifter genom att ta upp dem som immateriella anläggningstillgångar. Detta bör dock bli aktuellt endast i undantagsfall. Som exempel på situationer när utgifter för utveckling bör kunna aktiveras nämns utvecklandet av datasystem och andra egna produkter som kan säljas eller på annat sätt leda till intäkter eller kostnadsbesparingar för kommunen eller landstinget. För att utgifterna skall få aktiveras måste de dock vara av väsentligt värde.

Som en följd av ovanstående resonemang bör utgifter för utveckling som endast leder till ökad servicepotential inte kunna aktiveras.

Att lagen om kommunal redovisning anger att utgifter för forskning och utveckling får aktiveras som immateriell tillgång utesluter enligt Rådets uppfattning inte att även andra utgifter kan bli aktuella att aktiveras som immateriella tillgångar såsom utgifter för programvarulicenser, upphovsrättigheter, hyresrättigheter, servitut och andra typer av rättigheter.

I lagen om kommunal redovisning anges att den ekonomiska livslängden för en immateriell tillgång som avses i 6 kap. 2 §, det vill säga utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten, skall anses uppgå till högst fem år, innebärande att tillgången efter denna period skall vara helt avskriven. Beträffande utgifter för forskning gör Rådet den bedömningen att sådana utgifter inte skall aktiveras. När det gäller avskrivningstiden för en tillgång är det inte dess ekonomiska livslängd som är avgörande utan den bedömda nyttjandeperioden. Den i 6 kap. 2 § angivna regeln gäller enligt Rådets bedömning inte generellt för alla immateriella tillgångar. En annan, och längre, nyttjandeperiod än fem år kan förekomma för anskaffade immateriella tillgångar, exempelvis den tid under vilken tillgången enligt avtal med leverantören får utnyttjas.

När det gäller materiella anläggningstillgångar skall nyttjandeperioden i vissa fall omprövas och eventuellt en annan avskrivningstid fastställas. När det gäller immateriella tillgångar anser Rådet det vara motiverat med ett mera restriktivt förhållningssätt. Av detta skäl anges i rekommendationen att nyttjandeperioden för en immateriell tillgång med begränsad nyttjandeperiod skall omprövas i slutet av varje räkenskapsår.

Rådet för Kommunal Redovisning

är normgivande organ för redovisningen på det kommunala området, dvs. för kommuner, landsting och kommunalförbund.

Bokföring och redovisning
skall fullgöras enligt god redovisningssed.
Till god sed hör att följa rekommendationer som ges av
normgivande organ. Om man avviker från dessa skall
upplysning om detta och skälen för avvikelsen
anges i årsredovisningen.

Rådet för Kommunal Redovisning

publicerar normerande text under rubriken
”Rekommendationer”. Vad som i övrigt publiceras av Rådet,
såsom vägledningar och idéskrifter är inte normerande,
men kan vara till hjälp vid behov av tolkning av vad som är god
redovisningssed.

