

REKOMMENDATION R3

Immateriella anläggningstillgångar

November 2022

RKR

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Innehåll

Denna rekommendation ska tillämpas vid redovisning av immateriella anläggningstillgångar.

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

Rekommendationen omfattar inte redovisning av tillgångar som kontrolleras genom hyres- och leasingavtal, då detta regleras i rekommendationen RKR R5 Leasing.

Rekommendationen omfattar inte heller redovisning av finansiella tillgångar då detta regleras i rekommendationen RKR R7 Finansiella tillgångar.

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, generella

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

RKR R3 Immateriella anläggningstillgångar

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, region 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

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

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.

Grundkriterier, immateriella anläggningstillgångar

En immateriell anläggningstillgång är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk form som används för produktion eller tillhandahållande av varor eller tjänster eller för administrativa ändamål. Med identifierbar avses att

- tillgången är avskiljbar, dvs. att det går att avskilja eller dela av den, överlåta, licensiera, hyra ut eller byta den, antingen enskilt eller

- tillsammans med hänförligt avtal, tillgång eller skuld såsom ett patent eller en licens**
- **tillgången 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.**

En internt utvecklad immateriell anläggningstillgång är en immateriell anläggningstillgång som framställts genom egen utveckling.

En förvärvad immateriell anläggningstillgång är en immateriell anläggningstillgång som kommunen kontrollerar genom förvärv från extern part.

Finansiella tillgångar är inte immateriella tillgångar.

Klassificering

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

Av 6 kap 7 § andra stycket framgår att utgifter för forskning inte får tas upp som immateriell anläggningstillgång.

En tillgång kan bestå av både materiella och immateriella delar. Det kan gälla tillgångar som omfattar både hård- och mjukvara som är integrerade med varandra. I sådana fall behöver en bedömning göras om tillgångarna ska redovisas som två separata tillgångar, en materiell och en immateriell del eller som en sammanhållen tillgång. Bedömningen bör grundas på om utgifterna för delarna uppgår till väsentligt värde och är identifierbara.

Om bedömningen är att en tillgång som består av både materiella och immateriella delar ska redovisas som en sammanhållen tillgång i balansräkningen ska tillgången redovisas på det tillgångsslag med övervägande andel av anskaffningsvärdet.

Förutsättningar för att en tillgång ska vara en immateriell anläggningstillgång är att den

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

Kommunala tillgångar anskaffas i många fall inte för att ge framtida ekonomiska fördelar i form av intäkter från t.ex. försäljning utan syftet är att uppnå andra fördelar, som t.ex. ökad servicepotential. Ett exempel på servicepotential kan vara att kommunen förvärvar eller utvecklar ett IT-system som bidrar till att verksamheten kan bedrivas på ett mer effektivt sätt och/eller med en ökad service till invånarna. En tillgång som ger ökad servicepotential kan även ge upphov till ekonomiska fördelar i form av kostnadsbesparingar.

Det förekommer att mjukvara eller applikationer tillhandahålls i form av en tjänst som drivs och ägs av leverantören av mjukvaran. I sådant fall kan en kommun avtala om nyttjanderätt för tjänsten och betala en ersättning för detta till leverantören men kontrollkriteriet är inte uppfyllt vilket gör att nyttjanderätten inte kan redovisas som en immateriell anläggningstillgång.

En utgift som avser en sådan tjänst kan periodiseras som förutbetalad kostnad över den avtalade nyttjandeperioden för tjänsten.

Tidpunkt för redovisning

En immateriell anläggningstillgång ska redovisas i balansräkningen när

- **posten uppgår till väsentligt värde**
- **det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna eller den servicepotential som**

har samband med innehavet kommer kommunen till del

- **anskaffningsvärdet för tillgången kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.**

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.**

Immateriella anläggningstillgångar med en bedömd nyttjandeperiod om högst tre år ska kostnadsföras.

Anskaffningsvärde, allmänt

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.

Om en kommun inte kan särskilja utgifter för utveckling från den löpande verksamheten anses utgifterna tillhöra den löpande verksamheten och ska kostnadsföras då de uppkommer.

Anskaffningsvärde för förvärvade immateriell anläggningstillgångar

Anskaffningsvärde för förvärvade immateriell anläggningstillgångar

- **dess inköpspris ökat med tullavgifter och punktskatter, efter avdrag för handelsrabatter och liknande**
- **eventuella direkt hänförliga utgifter för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning.**

Ett exempel på en förvärvad immateriell anläggningstillgång är en nyttjanderätt för t.ex. ett IT-

system för ekonomi- eller HR-administration under förutsättning att kriterierna för immateriell anläggningstillgång är uppfyllda.

Utgifter för en engångslicens tas upp som en immateriell anläggningstillgång i balansräkningen. I anskaffningsvärdet ingår också de utgifter som krävs för att förbereda tillgången för användning, exempelvis konsultkostnader vid installation av systemet. De årliga avgifter som betalas för support, nya versioner m.m. ingår däremot inte i anskaffningsvärdet utan redovisas som driftkostnad.

Ett förvärvat IT-system som genom eget arbete anpassas till kommunens verksamhet innebär inte att en ny unik tillgång uppstår. Utgifter för anpassningen läggs alltså till anskaffningsvärdet för den förvärvade tillgången.

För utgifter i form av löner för personal samt utgifter för administration gäller samma krav som för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång enligt nedan.

Anskaffningsvärde för internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar

Enligt 7 kap. 2 § andra stycket LKBR ska i anskaffningsvärdet för en tillverkad anläggningstillgång, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in.

Med kostnad avses i detta sammanhang utgifter.

En utgift för internt upparbetade tillgångar 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**
- **avsikten är att färdigställa den immateriella anläggningstillgången och använda den**
- **kommunen har förutsättningar att använda den immateriella anläggningstillgången**
- **det kan visas att den immateriella anläggningstillgången kommer att generera troliga framtida ekonomiska fördelar och/eller servicepotential**

- **det går att på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som är hänförliga till den immateriella anläggningstillgången under dess utveckling.**

De utgifter som aktiveras ska följaktligen vara direkt hänförliga till utvecklingen av tillgången samt bidra till tillgångens framtida värde och/ eller servicepotential. Detta innebär att utgifter som kommer att finnas kvar även efter det att utvecklingsprojektet har fullföljts och inte kan hänföras till tillverkning av någon annan tillgång inte ska aktiveras som en del av investeringen.

Utgifter som inte är direkt hänförliga till utvecklingen av tillgången ska inte tas med i anskaffningsvärdet.

Löner för personal som arbetar med att utveckla den immateriella anläggningstillgången ska tas med i anskaffningsvärdet. Dock får endast löneutgift för den nedlagda arbetstiden tas med. Detta kräver att tidredovisning sker och används som grund för aktivering. Det är skäligt att dessa löneutgifter inkluderar sociala avgifter och andra direkt anställningsrelaterade utgifter.

Det motsvarar lön och ett personalomkostnads-pålägg bestående av; arbetsgivaravgifter, avtalsförsäkringar och kollektivavtalad pension.

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.

Immateriella anläggningstillgångar är av en sådan art att det i många fall inte är möjligt att avgöra om det är troligt att tillkommande utgifter kommer att höja eller bibehålla tillgångens kapacitet. Därför kan tillkommande utgifter endast i undantagsfall läggas till anskaffningsvärdet.

Tillkommande utgifter för en immateriell anläggningstillgång kostnadsförs då de uppkommer, om inte

- **det är sannolikt att utgifterna medför att tillgången kommer att generera framtida ekonomiska fördelar eller servicepotential som överstiger den ursprungliga bedömningen, dvs. att tillgångens kapacitet (prestanda) ökar**
- **utgifterna kan beräknas och hänföras till tillgången på ett tillförlitligt sätt.**

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

Utgifter som inte ska ingå i anskaffningsvärdet

I vissa fall uppstår utgifter i syfte att få framtida ekonomiska fördelar eller servicepotential utan att kriterierna för att ta upp en immateriell anläggningstillgång i balansräkningen uppfylls.

Sådana utgifter ska alltid redovisas som kostnad.

Exempel på utgifter som kostnadsförs då de uppkommer är

- administration och andra allmänna omkostnader, såvida de inte är direkt hänförliga till förvärvet eller produktionen av tillgången
- utgifter för etablering av verksamheter, exempelvis utgifter för konsultkostnader för att etablera ny verksamhet eller utgifter för att lansera nya produkter eller processer
- utgifter för överföring av data från andra system eller från analog till digital form
- utgifter för integrationer med och anpassningar av andra system
- utgifter för utbildning av personal som ska använda den nya tillgången
- utgifter för informationskampanjer eller reklam
- utgifter för omlokalisering eller omorganisation av delar av eller hela verksamheter
- utgifter för underhåll som krävs för att bibehålla de framtida ekonomiska fördelarna och/eller servicepotentialen
- utgifter för myndighetsutövning eller för den löpande verksamheten i kommunen, som t.ex. upprättande av översikts- och detaljplan.

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

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 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 och nedskrivning

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).

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.

Om ett IT-system består av flera delsystem eller moduler som tas i drift vid olika tillfällen ska dessa i redovisningen hanteras som egna komponenter avseende plan för avskrivningar.

Nyttjandeperioden och ev. restvärde för en immateriell anläggningstillgång ska omprövas i slutet av varje räkenskapsår. Om tillgångens förväntade nyttjandeperiod skiljer sig från tidigare bedömningar, ska nyttjandeperioden ändras i enlighet med detta. Det kan finnas många skäl till att restvärdet och nyttjandeperioden förändras, som exempelvis teknisk utveckling, minskad prestanda eller förändrat kapacitetsutnyttjande.

Om en ny bedömning av nyttjandeperioden väsentligt avviker från tidigare bedömningar, ska avskrivningsbeloppen för innevarande och framtida perioder justeras.

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

Periodens avskrivningar redovisas som en kostnad.

Avskrivning ska ske från och med den tidpunkt då tillgången kan tas i bruk.

Nedskrivningar kan bli aktuella i de fall det bokförda värdet väsentligt överstiger tillgångens verkliga värde och det kan antas att värdenedgången är bestående. Att värdet för verksamheten minskat kan vara svårt att bedöma avseende immateriella anläggningstillgångar. Indikationer på att värdet väsentligt understiger bokfört värde kan vara

- när tillgångens tekniska prestanda, och därmed användbarheten i verksamheten, är väsentligt lägre än beräknat
- om kommunen beslutar om verksamhetsförändringar som gör att tillgången inte kan användas som planerat
- om kommunen tar ställning till att en immateriell anläggningstillgång som är under upp- arbetande inte ska färdigställas.

Av rekommendationen om Bokföring och arkivering framgår att dokumentation av hur kommunen systematiskt arbetar med omprövning av restvärden och nyttjandeperioder för tillgångar utgör räkenskapsinformation.

En immateriell anläggningstillgång ska anses sakna restvärde, såvida inte

- **det finns ett åtagande av en tredje part att köpa tillgången vid nyttjandeperiodens slut**
- **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.**

Tillgångar med bestående värde

Av 7 kap. 3 § första stycket LKBR framgår att anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period.

Ingen avskrivning görs för immateriella anläggningstillgångar som inte minskar i värde. Som exempel på sådana tillgångar kan nämnas servitut och, i vissa fall, ledningsrätter.

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 utrangering 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 förvärvade och internt upparbetade immateriella tillgångar, som tas upp som immateriell anläggningstillgång ska, för respektive post,

även 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**
- **ackumulerade nedskrivningar**
- **avskrivningsmetod och nyttjandeperiod**
- **bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för de tillgångar som är föremål för avskrivning.**

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.

I RKR:s idéskrift "Noter – exempel och kommentarer" finns vägledning för upprättande av noter i enlighet med RKR:s rekommendationer.

Ikraftträdande

Denna rekommendation gäller från och med räkenskapsåret 2024. Tillämpning från och med räkenskapsåret 2023 uppmuntras.

Rekommendationen ersätter rekommendation RKR R3 Redovisning av immateriella anläggningstillgångar (från 2019).

Då normeringen i och med denna rekommendation förändras, t.ex. med avseende på kriterier för redovisning av immateriella anläggningstillgångar kan frågor kring hantering av befintliga tillgångar uppstå. Både tidigare och denna nya normering anger att aktivering av utgifter som tidigare kostnadsförts inte är möjlig. Rekommendationen är därför tidigast tillämplig på utgifter från och med år 2023, med normerande verkan från och med år 2024.

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. Utgifter för forskning får dock, enligt samma paragraf, inte tas upp som immateriell anläggningstillgång.

Frågor om redovisning av immateriella tillgångar blir allt vanligare i takt med den ökade digitaliseringen i samhället. Samtidigt är det ofta svårt att avgränsa, värdera och hantera immateriella tillgångar i redovisningen.

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.

Det finns vissa skillnader mellan rekommendationens innehåll och motsvarande avsnitt i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3). Ett exempel är att man inom kommunsektorn är restriktiv med att ta med indirekta utgifter i anskaffningsvärdet. Det beror på den kommunala särarten, bland annat att tillgångarna i kommunsektorn normalt inte används för att ge ekonomiska fördelar och att kommuner förväntas finansiera löpande förvaltningskostnader genom skatteintäkter och statsbidrag.

Det finns däremot likheter mellan regelverket för den statliga redovisningen i bl.a. den restriktiva synen på vad som ska ingå i anskaffningsvärdet för internt upparbetade tillgångar. I översynen av rekommendationen har ESV:s vägledning för redovisning av immateriella anläggningstillgångar varit ett stöd.

Regelverket i LKBR ger möjlighet att redovisa t.ex. utvecklingsarbete, licenser och liknande rättigheter som immateriella tillgångar. Jämfört med lagtexten innebär normeringen i denna rekommendation att sådana tillgångar ska redovisas som immateriella då de uppgår till ett väsentligt värde. Bakgrunden till denna normering är behovet av jämförbarhet mellan kommuner som framhålls av lagstiftaren. Bedömningen av vad som är ett väsentligt värde behöver göras utifrån förutsättningarna i kommunen.

Ett sätt att konkretisera lagstiftningens krav på "väsentligt värde" kan vara att pröva den immateriella tillgången mot det beslutsträd som finns i bilaga 1. Om samtliga förhållanden i beslutsträdet föreligger och beloppet är väsentligt kan tillgången anses vara av väsentligt värde.

Samtidigt finns exempel på tillgångar som kan vara av lägre värde men som ändå ska redovisas som immateriella anläggningstillgångar, det gäller t.ex. ledningsrätter för VA- eller bredband på annans mark.

RKR R3 Immateriella anläggningstillgångar

De grundläggande kraven för att redovisa en immateriell anläggningstillgång är först och främst att den uppfyller den allmänna definitionen av en tillgång samt därutöver att den uppfyller kriterierna för en immateriell anläggningstillgång så som de beskrivs i denna rekommendation, dvs. att den är en identifierbar, icke-monetär tillgång utan fysisk substans som används för produktion eller tillhandahållande av varor eller tjänster eller för administrativa ändamål. Med identifierbar avses att tillgången är avskiljbar eller uppkommer ur juridiska eller avtalsenliga rättigheter. (Se avsnittet ”Grundkriterier för immateriella anläggningstillgångar” i rekommendationen).

Att tillgången är identifierbar kan t.ex. innebära att ett förvärv genomförs där legala rättigheter, som t.ex. nyttjanderätt, överförs till kommunen i och med en ekonomisk händelse. Det kan även innebära att kommunen identifierat framtida ekonomiska fördelar eller servicepotential som är hänförliga till en internt upparbetad tillgång.

Kravet på att tillgången är icke-monetär innebär att finansiella tillgångar, som också saknar fysisk substans, kan särskiljas från immateriella anläggningstillgångar.

Att immateriella anläggningstillgångar saknar fysisk substans är den principiella utgångspunkten. Här kan dock gränsdragningsproblem uppstå i de fall en materiell tillgång innehåller immateriella delar. Om den materiella delen i ett sådant fall utgör en övervägande del av anskaffningsvärdet redovisas tillgången i sin helhet som materiell och vice versa.

Ekonomiska fördelar och servicepotential

Framtida ekonomiska fördelar innebär att en tillgångs kapacitet, ensam eller i kombination med andra tillgångar, bidra direkt eller indirekt till att skapa intäkter eller kostnadsbesparingar för en kommun. För materiella tillgångar har sedan tidigare även begreppet servicepotential använts som kriterium för redovisning av en sådan tillgång. Under uppdateringen av rekommendationen om immateriella anläggningstillgångar har RKR inte sett att det finns någon särskild anledning eller motiv till att i det avseendet skilja på materiella och immateriella anläggningstillgångar, vilket även ligger i linje med statens redovisning av immateriella anläggningstillgångar.

Servicepotential innebär att en tillgångs kapacitet, ensam eller i kombination med andra tillgångar, bidrar direkt eller indirekt till att de mål som fastlagts för en kommun uppnås. Servicepotential är i huvudsak ett begrepp som används inom offentliga organisationer.

Om en kommun till exempel förvärvar ett system eller utvecklar en applikation som kan användas för att effektivisera bygglovsprocessen för såväl den som söker bygglov som för handläggarna i kommunens förvaltning som för beslutande nämnd så bidrar sannolikt systemet/applikationen till en effektivare process och därmed en framtida servicepotential såväl externt som internt. Syftet med investeringen är inte att generera framtida ekonomiska besparingar utan att ge ökad nytta. Tillgången kan även ge framtida ekonomiska fördelar men om sannolikheten för servicepotentialen kan bedömas utifrån rimliga och välunderbyggda antaganden om de förhållanden som kommer att gälla under tillgångens nyttjandeperiod räcker detta alltså i sig som grund för aktivering som immateriell anläggningstillgång.

RKR R3 Immateriella anläggningstillgångar

Det är dock viktigt att grundkriterierna för att redovisa en immateriell anläggningstillgång enligt denna rekommendation måste vara uppfyllda för att en immateriell anläggningstillgång kan tas upp i balansräkningen.

Utgifter för förvärvade immateriella anläggningstillgångar

Exempel på situationer när immateriella anläggningstillgångar förvärvats är inköp av licenser för IT-system och applikationer där kriterierna för att redovisa en immateriell anläggningstillgång är uppfyllda. Sådana tillgångar torde vara de mest vanligt förekommande immateriella anläggningstillgångarna i kommuner. Anskaffningsvärdet för en förvärvad immateriell anläggningstillgång består i normalfallet av inköpspriset samt sådana utgifter som krävs för att förbereda tillgången för den avsedda användningen.

Exempel på utgifter som kan aktiveras, förutsatt att kontrollkriteriet är uppfyllt, är

- initial licenskostnad som ger rätt att nyttja systemet under nyttjandeperioden
- konsultkostnader för att konfigurera ett IT-system så att det kan användas på avsett sätt.

Utgifter för internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar

Exempel på situationer när utgifter för internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar bör kunna aktiveras är egenutveckling av IT-system, applikationer och andra produkter, som inte bygger på ett standardsystem, och kan leda till ekonomiska fördelar för kommunen eller bidra till en ökad servicepotential. Förekomsten av sådana tillgångar är dock mer ovanlig i kommuner än t.ex. i statliga myndigheter som har en högre grad av egenutveckling av system för sin verksamhet.

Exempel på utgifter som kan aktiveras, förutsatt att kontrollkriteriet är uppfyllt, är

- konsultkostnader i uppbyggnad/konstruktion av IT-system som är direkt hänförliga till den immateriella anläggningstillgången
- utgifter för egen personal som är direkt hänförliga till uppbyggnad/konstruktion av den immateriella anläggningstillgången
- utgifter för licens avseende programvara som krävs för uppbyggnad/konstruktion av den immateriella anläggningstillgången och som är direkt hänförliga till denna.

Utgifter som inte kan aktiveras

För båda kategorierna gäller som exempel på utgifter som inte kan aktiveras

- genomgång av nuvarande processer och rutiner i verksamheten som kommer att nyttja den immateriella anläggningstillgången
- tester av systemet samt kostnader för integrationer till eller från andra system
- utbildningskostnader för personal som ska använda systemet
- kostnader för drift och support under nyttjandeperioden

Molnbaserade lösningar – SaaS-tjänster

Det är relativt vanligt att IT-system idag tillhandas hålls i molnbaserade lösningar. Detta innebär att användaren av systemet inte äger eller har kontroll över systemet utan dessa delar kvarstår hos leverantören av systemet. I stället så köper användaren en tjänst av leveran-

RKR R3 Immateriella anläggningstillgångar

tören som innebär att användare får nyttja systemet. Ibland benämns detta SaaS-tjänster dvs (Eng: software as a service.) I dessa fall har inte användare någon immateriell tillgång utan köper endast en tjänst som kostnadsförs i takt med användningen av IT-systemet, vanligen i form av en månadsfaktura.

En annan fråga som uppkommer i samband med dessa SaaS-lösningar är när det görs anpassningar av systemet. Kommunen måste då ta ställning till om dessa utgifter för anpassningen kan redovisas som en immateriell anläggningstillgång i enlighet med denna rekommendation, eller som en förutbetalad kostnad eller som kostnad när de uppstår.

Nyttjandeperiod

För materiella anläggningstillgångar ska nyttjandeperioden i vissa fall omprövas och eventuellt en annan avskrivningstid fastställas. När det gäller immateriella anläggningstillgångar 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 – Beslutsträd för aktivering

Beslutsträdet kan tillämpas i det fall resursen som avses är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk form.

