

RR 15

**IMMATERIELLA
TILLGÅNGAR**

REDOVISNINGSRÅDET

AUGUSTI 2000

INLEDNING

- 1 Denna rekommendation behandlar redovisning av immateriella tillgångar, inklusive krav på upplysningar. Alla immateriella tillgångar omfattas dock inte av denna rekommendation. Det gäller sådana immateriella tillgångar som behandlas i särskilda rekommendationer utgivna av Redovisningsrådet. Ej heller omfattas finansiella tillgångar, mineralrättigheter och utgifter för utvinning av mineraler, olja, naturgas och liknande, icke förnyelsebara, resurser eller sådana immateriella tillgångar i försäkringsbolag som har sin grund i kontrakt med försäkringstagare. Utgifter för reklam, utbildning, etablering av verksamheter ("start-up"), forsknings- och utvecklingsverksamhet omfattas av rekommendationen.
- 2 En immateriell tillgång är en identifierbar, icke-monetär tillgång utan fysisk substans som innehas för att användas i produktionen eller för att tillhandahålla varor eller tjänster, för uthyrning till andra eller i administrativt syfte. En tillgång är en resurs
 - över vilken ett företag har kontroll till följd av inträffade händelser och
 - som förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden.
- 3 Enligt rekommendationen skall ett företag, med det undantag som anges i punkt 92 för redovisningen i juridisk person, redovisa en immateriell tillgång i balansräkningen när
 - det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som är kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla företaget och
 - tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.Immateriella tillgångar som uppfyller dessa kriterier skall redovisas i balansräkningen oavsett om de förvärvats externt eller upparbetats internt, dock gäller särskilda kriterier för internt upparbetade tillgångar.
- 4 Internt upparbetade värden i form av goodwill, varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundlistor och liknande får inte redovisas som tillgång i balansräkningen.
- 5 Utgifter för en immateriell tillgång som inte uppfyller de kriterier som gäller för att en tillgång skall redovisas i balansräkningen, redovisas som kostnad då de uppkommer. Har en sådan tillgång däremot förvärvats i samband med ett företagsförvärv, redovisas den som en del av det belopp som utgör goodwill (negativ goodwill) i förvärvsanalysen.
- 6 Alla utgifter för forskning skall redovisas som kostnad när de uppkommer. Andra exempel på utgifter som enligt rekommendation skall redovisas som kostnad då de uppkommer är utgifter
 - för att starta en verksamhet eller ett företag,
 - för utbildning,
 - för reklam och/eller säljfrämjande åtgärder och
 - för omlokalisering eller omorganisering av delar av ett företag eller hela företaget.

- 7 Utgifter som avser en immateriell tillgång och som uppkommer efter förvärvet, eller efter det att tillgången färdigställts, redovisas som en kostnad när de uppkommer såvida det inte
- 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.
- När så är fallet skall den tillkommande utgiften inkluderas i anskaffningsvärdet för den immateriella tillgången.
- 8 En utgift avseende en immateriell tillgång som redovisats som kostnad i en finansiell rapport för ett räkenskapsår eller i en delårsrapport får enligt rekommendationen inte senare redovisas som tillgång i balansräkningen.
- 9 En immateriell tillgång som redovisas i balansräkningen skall värderas till anskaffningsvärde med avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuella nedskrivningar.
- 10 En immateriell tillgång skall skrivas av systematiskt över nyttjandeperioden. Någon längsta avskrivningsperiod anges inte, men det förutsätts att en längre avskrivningsperiod än tjugo år endast undantagsvis kan förekomma. Avskrivningen påbörjas när tillgången är tillgänglig för användning. Avskrivningsperioden får aldrig vara oändlig.
- 11 I sällsynta fall kan det övertygande visas att en immateriell tillgångs nyttjandeperiod överstiger tjugo år med en viss tid. Rekommendationen innebär i dessa fall att
- a) den immateriella tillgången skrivs av över nyttjandeperioden bedömd efter företagets bästa förmåga,
 - b) den immateriella tillgångens återvinningsvärde beräknas åtminstone en gång per år i syfte att undersöka om tillgången skall skrivas ner och
 - c) upplysning lämnas om skälen till att antagandet om att den immateriella tillgångens nyttjandeperiod inte överstiger tjugo år har frångåtts, samt om den faktor eller de faktorer som spelat en väsentlig roll vid fastställandet av tillgångens nyttjandeperiod.
- 12 Den avskrivningsmetod skall tillämpas som avspeglar hur tillgångens värde förbrukas. Om detta inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt skall den linjära metoden tillämpas. Avskrivningsbeloppet redovisas som en kostnad såvida inte någon annan rekommendation från Redovisningsrådet anvisar eller tillåter att det inkluderas i en annan tillgångs redovisade värde.
- 13 En immateriell tillgångs restvärde antas vara lika med noll, såvida inte
- a) det finns ett åtagande av en tredje part att köpa tillgången vid nyttjandeperiodens slut eller
 - b) det finns en aktiv marknad för det aktuella tillgångsslaget och det är sannolikt att en sådan marknad kommer att existera i slutet av tillgångens nyttjandeperiod.

- 14** För att undersöka om ett nedskrivningsbehov föreligger för en immateriell tillgång skall ett företag tillämpa RR 17, Nedskrivningar. Ett företag skall dessutom åtminstone en gång per år, på sätt som där anges, uppskatta återvinningsvärdet för en immateriell tillgång som ännu inte är färdig att användas.
- 15** Rekommendationen gäller för redovisningsperioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.
- 16** När rekommendationen tillämpas för första gången skall vissa övergångsbestämmelser tillämpas retroaktivt, nämligen
- a) när detta krävs för att eliminera en post som inte längre uppfyller angivna villkor och kriterier eller
 - b) om tidigare värderingar av en immateriell tillgång står i strid med de principer som fastställs i rekommendationen.
- I andra fall kräver rekommendationen att dess regler tillämpas framåt (exempelvis tillåts inte att ett företag redovisar i balansräkningen en internt upparbetad immateriell tillgång som inte tidigare har redovisats så) eller tillåter en tillämpning framåt (exempelvis uppmuntras ett företag att redovisa i balansräkningen en immateriell tillgång som förvärvats i ett företagsförvärv även om den inte tidigare redovisats).

Innehållsförteckning	Sid
SYFTE	7
TILLÄMPNINGSOMRÅDE	7
DEFINITIONER	9
<i>Immateriella tillgångar</i>	10
– <i>Identifierbarhet</i>	10
– <i>Kontroll</i>	11
– <i>Framtida ekonomiska fördelar</i>	11
NÄR SKALL EN IMMATEIELL TILLGÅNG REDOVISAS I BALANSRÄKNINGEN?	12
<i>Separat förvärv</i>	12
<i>Anskaffningar som en del av ett företagsförvärv</i>	13
<i>Förvärv med stöd av statligt bidrag</i>	14
<i>Byte av tillgångar</i>	14
<i>Internt upparbetad goodwill</i>	15
<i>Internt upparbetade immateriella tillgångar</i>	15
– <i>Forskningsfas</i>	16
– <i>Utvecklingsfas</i>	16
– <i>Anskaffningsvärde för en internt upparbetad immateriell tillgång</i>	17
REDOVISNING SOM KOSTNAD	19
<i>Kostnadsförda utgifter</i> <i>får inte tas upp som tillgång i balansräkningen</i>	20
TILLKOMMANDE UTGIFTER	20
VÄRDERING EFTER ANSKAFFNINGSTIDPUNKTEN	20
AVSKRIVNING	20
<i>Avskrivningstid</i>	20
<i>Avskrivningsmetod</i>	23
<i>Restvärde</i>	23
<i>Omprovning av avskrivningstid och avskrivningsmetod</i>	24
NEDSKRIVNINGAR	24
UTRANGERINGAR OCH AVYTTRINGAR	25
REDOVISNING I JURIDISK PERSON	25
UPPLYSNINGAR	26
<i>Allmänt</i>	26
<i>Utgifter för forskning och utveckling</i>	28
<i>Övrig information</i>	28
ÖVERGÅNGSREGLER	28
IKRAFTTRÄDANDE	32
ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS	32
<u>BILAGA 1</u> ÖVERVÄGANDE VID REKOMMENDATIONENS UTFORMNING	33
<u>BILAGA 2</u> JÄMFÖRELSE MED TIDIGARE NORMGIVNING	34

IMMATERIELLA TILLGÅNGAR

De avsnitt i denna rekommendation som är skrivna med fet kursiv stil innehåller rekommendationens huvudprinciper. De skall läsas i sammanhang med den förklarande texten, som är skriven med normalt typsnitt och i sammanhang med Förord till Redovisningsrådets rekommendationer. Där framgår bl.a. att rekommendationerna inte behöver tillämpas på oväsentliga poster.

SYFTE

Syftet med denna rekommendation är att ange hur immateriella tillgångar skall behandlas i redovisningen. Enligt rekommendationen skall en immateriell tillgång redovisas i balansräkningen när vissa kriterier är uppfyllda. Rekommendationen anger hur redovisade värden skall beräknas och vilka upplysningar som skall lämnas.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

Denna rekommendation skall tillämpas vid redovisning av immateriella tillgångar med undantag av

- a) immateriella tillgångar som omfattas av någon annan rekommendation utgiven av Redovisningsrådet,*
- b) finansiella tillgångar,*
- c) mineralrättigheter och utgifter för att söka efter eller exploatera och utvinna mineraler, olja, naturgas och liknande icke förnyelsebara tillgångar samt*
- d) immateriella tillgångar i försäkringsföretag som har samband med avtal tecknade med försäkringstagare.*

Denna rekommendation gäller inte för immateriella tillgångar som omfattas av andra rekommendationer utgivna av Redovisningsrådet. Denna rekommendation gäller således inte för

- a) immateriella tillgångar som innehas av ett företag för försäljning i dess normala verksamhet (se Redovisningsrådets rekommendation RR 2, Redovisning av varulager och RR 10, Entreprenader och liknande uppdrag),
- b) uppskjutna skattefordringar (se RR 9, Inkomstskatter),
- c) leasingavtal som faller inom tillämpningsområdet för RR 6, Leasingavtal,

1

2

- d) tillgångar som uppkommer vid redovisning av förmåner till anställda (se RR X, Ersättningar till anställda¹⁾),
- e) goodwill som uppkommer vid företagsförvärv (se RR 1, Koncernredovisning) och
- f) finansiella tillgångar²⁾. (Redovisning av vissa finansiella tillgångar behandlas i RR 1, Koncernredovisning, RR 13, Intresseföretag och RR 14, Joint Ventures.)

Vissa immateriella tillgångar har fysisk form eller ingår i ett fysiskt föremål, t.ex. en CD-skiva, ett dokument eller en film. En tillgång som består av såväl en immateriell som en materiell del klassificeras och redovisas antingen som en materiell eller som en immateriell tillgång, beroende på vilken del som dominerar. Exempelvis är en programvara för en datorstyrd verktygsmaskin, som inte kan fungera utan programmet, en integrerad del av hårdvaran och behandlas därför som en del av verktygsmaskinen. Samma sak gäller för en dators operativsystem. En programvara som inte är en integrerad del av hårdvaran behandlas som en immateriell tillgång.

3

Denna rekommendation tillämpas bl.a. på utgifter för annonsering, utbildning, igångsättning av nya verksamheter, forsknings- och utvecklingsverksamhet. Forsknings- och utvecklingsverksamhet syftar till att utveckla kunskaper. Därför är, även om sådan verksamhet också kan resultera i fysiska tillgångar (t.ex. en prototyp), den fysiska delen mindre viktig än den kunskap som den innefattar.

4

När det gäller finansiell leasing kan den underliggande tillgången vara antingen materiell eller immateriell. Ett företag som disponerar en immateriell tillgång enligt ett finansiellt leasingavtal redovisar tillgången enligt denna rekommendation efter det att tillgången första gången tagits upp i balansräkningen. Rättigheter enligt licensavtal som avser filmer, videospelningar, pjäser, manuskript, patent och copyrights är undantagna från RR 6, Leasingavtal. Sådana rättigheter redovisas helt enligt denna rekommendation.

5

Vissa verksamheter eller transaktioner är så speciella att en särskild redovisning krävs. Detta gäller vid brytning och exploatering av naturtillgångar såsom mineraler, olja, gas och andra icke förnyelsebara naturtillgångar samt inom försäkringsbranschen. Därför tillämpas inte denna rekommendation vid redovisningen i sådana speciella fall. För andra typer av immateriella tillgångar, t.ex. programvara och utgifter för etablering av verksamheter ("start-up costs"), tillämpas dock denna rekommendation även av företag som utvinner naturtillgångar och av företag inom försäkringsbranschen.

6

1) Redovisningsrådet har påbörjat ett arbete med en rekommendation baserad på IAS 19, Employee Benefits.

2) Redovisningsrådet har påbörjat arbetet med en rekommendation baserad på IAS 32, Financial Instruments, Disclosures and Presentation.

DEFINITIONER

I denna rekommendation används följande termer med den innebörd som anges nedan:

En immateriell tillgång är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk substans som används för produktion eller tillhandahållande av varor eller tjänster samt för uthyrning till andra eller för administrativa ändamål.

En tillgång är en resurs

a) som ett företag har kontroll över till följd av inträffande händelser och

b) som förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden.

Monetära tillgångar är kontanta medel samt tillgångar som kan omsättas i kontanta medel till fasta eller fastställbara belopp.

Forskning är planerat och systematiskt sökande som kan ge ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt.

Utveckling är att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas.

Avskrivning är en systematisk fördelning av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod.

Avskrivningsbart belopp är en tillgångs anskaffningsvärde efter avdrag för dess restvärde.

Nyttjandeperiod är den tid under vilken en tillgång förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål av företaget. Nyttjandeperioden kan för vissa tillgångar även uttryckas som det antal enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med hjälp av tillgången.

Anskaffningsvärde är vad som betalats, eller det verkliga värdet av det vederlag som lämnats, för en tillgång då den förvärvades eller producerades.

Restvärde är det nettobelopp som ett företag räknar med att få ut för en tillgång vid nyttjandeperiodens slut, med avdrag för den förväntade avyttringskostnaden.

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

En aktiv marknad existerar när samtliga tre följande villkor är uppfyllda:

a) Handeln avser likartade produkter.

b) Normalt finns det intresserade köpare och säljare.

c) Information om priserna är allmänt tillgängliga.

Ett nedskrivningsbehov är det belopp med vilket en tillgångs redovisade värde överstiger dess återvinningsvärde.

Redovisat värde är det belopp till vilket en tillgång är upptagen i balansräkningen.

Återvinningsvärde utgörs av det högsta av en tillgångs nettoförsäljningsvärde och nyttjandevärde.

Nyttjandevärde är nuvärdet av de uppskattade framtida betalningar som företaget förväntas tillgodogöra sig genom att använda tillgången. I nyttjandevärdet ingår beräknat restvärde vid slutet av nyttjandeperioden.

Nettoförsäljningsvärde utgörs av det pris som beräknas kunna uppnås vid försäljning av en tillgång mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Avdrag skall ske för försäljningskostnader och avvecklingskostnader.

Immateriella tillgångar

Företag lägger ofta ner utgifter på att anskaffa, utveckla, underhålla eller förbättra immateriella värden, t.ex. vetenskaplig eller teknisk kunskap, utbildning och införande av nya processer eller system, licenser, rättigheter, kunskap om marknader och varumärken. Exempel på sådana värden är programvaror, patenter, copyrights, filmer, kundregister, fiskelicenser, importkvoter, franchiseavtal, kund- eller leverantörsrelationer, kundlojaliteter, marknadsandelar och marknadsföringsrättigheter.

8

Alla exempel i punkt 8 uppfyller inte kraven i definitionen av en immateriell tillgång. Kraven omfattar identifierbarhet, kontroll över tillgången samt att företaget tillförs framtida ekonomiska fördelar. Om en post som behandlas i denna rekommendation inte motsvarar definitionen av en immateriell tillgång, kostnadsförs den när den förvärvas eller upparbetas internt. Vid ett företagsförvärv utgör dock sådana poster en del av den goodwill som redovisas som tillgång i balansräkningen vid tidpunkten för förvärvet (se punkt 56).

9

Identifierbarhet

Enligt definitionen skall en immateriell tillgång vara identifierbar för att den tydligt skall kunna särskiljas från goodwill. Goodwill som uppkommer som ett led i ett företagsförvärv förklaras ofta av förväntade framtida ekonomiska fördelar. De framtida ekonomiska fördelarna kan ha sin grund i fördelar vid samordning av de identifierbara tillgångar som förvärvats eller motsvaras av tillgångar som var för sig inte uppfyller kriterierna för att redovisas i balansräkningen, men som förvärvaren betalat för vid förvärvet.

10

En immateriell tillgång kan tydligt särskiljas från goodwill om den är avskiljbar. En tillgång är avskiljbar om företaget kan hyra ut, sälja, byta ut eller dela ut de särskilda inkomster eller andra framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången, utan att därmed göra sig av med de framtida ekonomiska fördelarna av andra tillgångar som används inom samma intäktsskapande verksamhet.

11

Det är inte en nödvändig förutsättning att en immateriell tillgång är avskiljbar för att den skall vara identifierbar (se punkt 11). Exempelvis kan en immateriell tillgång förvärvas tillsammans med andra tillgångar i en transaktion som innefattar överföring av legala rättigheter genom vilka tillgången identifieras. Ett internt projekt som syftar till att ge företaget

12

legala rättigheter kan på liknande sätt bidra till att göra en internt upparbetad immateriell tillgång identifierbar. Även om en sådan tillgång genererar framtida ekonomiska fördelar enbart i kombination med andra tillgångar, kan den vara identifierbar om företaget kan identifiera de framtida ekonomiska fördelar som är hänförliga till tillgången.

Kontroll

Ett företag har kontroll över en tillgång, om det kan säkerställa att framtida ekonomiska fördelar kommer företaget till del och samtidigt begränsa andras möjligheter att få del av dessa fördelar. Företagets förmåga att utöva kontroll över de framtida ekonomiska fördelarna har normalt sin grund i legala rättigheter, som kan göras gällande i domstol. Om sådana legala rättigheter saknas, försvåras möjligheten att påvisa kontroll över tillgången. Möjligheten att göra en rättighet gällande legalt är dock inte en nödvändig förutsättning för kontroll över tillgången, eftersom företaget kan utöva kontroll över de framtida ekonomiska fördelarna även på andra sätt.

13

Kunskap om marknader och teknik kan ge upphov till framtida ekonomiska fördelar. Ett företag har kontroll över ekonomiska fördelar, om t.ex. kunskaperna skyddas av legala rättigheter såsom copyrights, överenskommelser om uppdelning av marknaden (där detta är tillåtet) eller av en lagstadgad tystnadsplikt för de anställda.

14

Ett företag med yrkesutbildad personal ser ofta ökade kunskaper genom utbildning som en källa till framtida ekonomiska fördelar. Detta gäller speciellt i de fall ledningen räknar med att personalen kommer att stanna kvar i företaget. Men vanligtvis har ett företag inte kontroll över hur länge de anställda (inklusive företagsledningen) stannar kvar i företaget. Därmed motsvarar vanligtvis inte utgifter för utbildning definitionen av en immateriell tillgång. Av liknande skäl är det osannolikt att en speciell kunskap, t.ex. vad gäller ledning eller teknik, motsvarar definitionen av en immateriell tillgång om inte legala rättigheter hindrar andra från att utnyttja den och dra ekonomiska fördelar av den och den i övrigt motsvarar definitionen av en immateriell tillgång.

15

Ett företag kan ha en kundgrupp eller en marknadsandel och förvänta sig att kunderna kommer att fortsätta vara lojala mot företaget som en följd av företagets ansträngningar att bygga upp kundrelationer och kundlojalitet. Eftersom företaget inte har några legala möjligheter att skydda eller på annat sätt utöva kontroll över kundrelationer och kunders lojalitet så har vanligtvis företaget inte tillräcklig kontroll över de ekonomiska fördelar från resultat av sådana aktiviteter (kundregister, marknadsandelar, kundrelationer, kundlojalitet) för att definitionen av en immateriell tillgång skall vara uppfylld.

16

Framtida ekonomiska fördelar

De framtida ekonomiska fördelarna av en immateriell tillgång kan innefatta intäkter från försäljning av produkter eller tjänster. Fördelarna kan också utgöras av kostnadsbesparingar.

17

NÄR SKALL EN IMMATERIELL TILLGÅNG REDOVISAS I BALANSRÄKNINGEN?

För att en immateriell tillgång skall kunna redovisas i balansräkningen krävs att den

- a) motsvarar definitionen av en immateriell tillgång (se punkterna 7 - 17) och
- b) uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång (se punkterna 19 - 55).

18

En immateriell tillgång skall redovisas i balansräkningen om, och endast om,

- a) *det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla företaget och*
- b) *tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.*

19

Ett företag skall bedöma sannolikheten för framtida ekonomiska fördelar utifrån rimliga och välunderbyggda antaganden om de ekonomiska förhållanden som kommer att råda under tillgångens nyttjandeperiod enligt företagsledningens bästa bedömning.

20

Vid bedömningen söker företaget bilda sig en uppfattning om hur säkra de beräknade ekonomiska fördelar som förväntas av tillgången är, utifrån den information som är tillgänglig vid tidpunkten för bedömningen. Störst vikt läggs vid information som kan verifieras externt.

21

En immateriell tillgång skall värderas till anskaffningsvärde då den första gången tas upp i balansräkningen

22

Separat förvärv

Om en immateriell tillgång förvärvas separat, kan dess anskaffningsvärde vanligtvis fastställas på ett tillförlitligt sätt. Det gäller särskilt när köpeskillingen består av kontanter eller liknande.

23

Anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång utgörs av inköpspriset, inklusive eventuella tullavgifter vid import och icke återbetalningsbara omsättningsskatter, samt eventuella utgifter som krävs för att förbereda tillgången för dess avsedda användning. Häri ingår exempelvis arvoden för juridiska tjänster. Eventuella rabatter dras av då anskaffningsvärdet fastställs.

24

Om betalningen för en immateriell tillgång sker enligt betalningsvillkor som avviker från normala, t.ex. genom en ovanligt lång kredittid, utgörs anskaffningsvärdet av det pris som skulle ha överenskommits om köpeskillingen erlagts kontant. Skillnaden mellan detta belopp och summan av betalningarna periodiseras och redovisas som räntekostnad under kreditens löptid eller inräknas i anskaffningsvärdet beroende på den redovisningsprincip som företaget tillämpar för sådana ränteutgifter¹⁾.

25

1) Redovisningsrådet har givit ut ett utkast till en rekommendation (RR X, Lånekostnader) baserad på IAS 23, Borrowing Costs.

Om en immateriell tillgång förvärvas genom apportemission utgörs anskaffningsvärdet av de emitterade värdepapperens verkliga värde.

26

Anskaffningar som en del av ett företagsförvärv

Om en immateriell tillgång anskaffas som en del i ett företagsförvärv, utgörs anskaffningsvärdet för tillgången av tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för förvärvet (se RR 1, Koncernredovisning).

27

Det krävs ingående bedömningar för att avgöra om en immateriell tillgång i ett förvärvat företag kan värderas på ett så tillförlitligt sätt, att den kan redovisas som tillgång i balansräkningen. Noterade priser på en aktiv marknad ger det mest tillförlitliga uttrycket för verkligt värde. Det är emellertid ovanligt att det finns en aktiv marknad för tillgångar som motsvarar definitionen av en immateriell tillgång enligt punkt 7. Exempel på aktiva marknader är marknader för överlåtbara taxilicenser, fiskelicenser eller produktionskvoter. Däremot kan det inte finnas någon aktiv marknad för varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, rättigheter att publicera musik eller film eller patent, då varje sådan tillgång är unik och överlåtelsetransaktioner sällsynta. Det pris som betalas för en viss tillgång ger därför inte alltid tillräcklig vägledning för att bedöma en annan liknande tillgångs verkliga värde. Dessutom är information om priserna vanligtvis inte tillgängliga för allmänheten. I de fall det finns en aktiv marknad, är det lämpligaste marknadsvärdet vanligtvis den aktuella köpkursen. Om aktuella köpkurser inte föreligger kan priset vid den senaste liknande transaktionen vara vägledande för bedömningen av verkligt värde. Detta gäller under förutsättning att det inte inträffat någon väsentlig förändring sedan jämförelsetransaktionen ägde rum.

28

Om det inte finns någon aktiv marknad för en tillgång, motsvaras dess anskaffningsvärde av det belopp som företaget vid förvärvstidpunkten skulle ha betalat för tillgången i en transaktion mellan kunniga och intresserade parter som är oberoende av varandra, baserat på bästa möjliga tillgängliga information. När detta belopp fastställs, skall företaget beakta resultatet av nyligen genomförda transaktioner med liknande tillgångar.

29

Vissa företag som regelbundet förvärvar och säljer unika immateriella tillgångar har utvecklat metoder för att indirekt beräkna verkliga värden. Sådana metoder kan vara användbara för beräkning av värdet på immateriella tillgångar vid företagsförvärv när syftet är att fastställa verkligt värde, som det definieras i denna rekommendation. Det förutsätts då att metoderna återspeglar aktuella transaktioner och beräkningssätt i den bransch där tillgången utnyttjas. Bland beräkningsmetoderna finns sådana som baseras på nyckeltal som härleds från specifika uppgifter hämtade från aktuell marknadsstatistik (t.ex. uppgifter om omsättning, marknadsandel eller lönsamhet). Andra förekommande metoder baseras på diskontering av beräknade framtida nettokassaflöden.

30

Enligt denna rekommendation och RR 1, Koncernredovisning gäller följande:

- a) En immateriell tillgång, som uppfyller kriterierna i punkterna 19 och 20, tas upp som tillgång i förvärvsbalansräkningen, även om den inte tidigare har redovisats som tillgång hos det förvärvade företaget.
- b) Om anskaffningsvärdet (dvs. det verkliga värdet) inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, inkluderas tillgångens värde i goodwillbeloppet (se punkt 56).

Enligt RR 1, Koncernredovisning redovisas vid ett företagsförvärv en immateriell tillgång, för vilken det inte finns en aktiv marknad, med högst ett belopp som innebär att negativ goodwill inte uppkommer eller ökar.

Förvärv med stöd av statligt bidrag

Ett statligt bidrag kan innebära att en immateriell tillgång förvärvas utan att köpeskilling erläggs eller att den förvärvas mot en begränsad ersättning. Statliga bidrag kan ges i form av överföring eller fördelning av exempelvis landningsrättigheter, licenser för att driva radio- eller TV-stationer, importlicenser eller importkvoter. Tillgångar som förvärvas på detta sätt kan redovisas antingen genom att både den immateriella tillgången och bidraget redovisas till verkligt värde, eller genom att den immateriella tillgången redovisas endast till den ersättning som erlagts med tillägg för eventuella utgifter som krävs för att förbereda tillgången för dess avsedda användning.

Byte av tillgångar

En immateriell tillgång kan förvärvas genom att likviden, helt eller delvis, erläggs i form av en immateriell tillgång av annat slag eller av en helt annan tillgång. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång utgörs av det verkliga värdet på den tillgång som förvärvats, vilket i sin tur motsvarar värdet på den tillgång som lämnats i utbyte, justerat för eventuella betalningar i samband med bytet.

En immateriell tillgång kan även förvärvas genom att en likartad tillgång, som utnyttjas på likartat sätt i likartad verksamhet och vars värde överensstämmer med den förvärvade tillgången, lämnas i byte. Ersättningen kan också utgöras av en ägarandel i ett företag som äger en liknande tillgång (indirekt ägande). I ett sådant fall redovisas inte någon vinst till följd av transaktionen, eftersom någon sådan inte kan anses ha tjänats in. Av motsvarande skäl redovisas inte heller förlust. Anskaffningsvärdet för den förvärvade tillgången utgörs därför av det redovisade värdet på den tillgång som lämnats i utbyte. Det verkliga värdet på den tillgång som förvärvats kan dock ge en antydning om att det redovisade värdet på den lämnade tillgången var för högt. I sådant fall skall den lämnade tillgången skrivas ned och den förvärvade tillgången åsättas det nedskrivna värdet.

31

32

33

34

35

Internt upparbetad goodwill

Internt upparbetad goodwill skall inte redovisas som tillgång i balansräkningen.

36

Utgifter som syftar till att generera framtida ekonomiska fördelar innebär inte alltid att en immateriell tillgång skall tas upp i balansräkningen. Sådana utgifter beskrivs ofta som att de bidrar till internt upparbetad goodwill. Internt upparbetad goodwill redovisas inte som tillgång i balansräkningen, eftersom den inte är en identifierbar resurs som företaget har kontroll över och dess anskaffningsvärde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

37

En skillnad mellan ett företags marknadsvärde och det redovisade värdet på dess identifierbara nettotillgångar vid en viss tidpunkt kan bero på en rad olika faktorer. Sådana skillnader kan inte anses utgöra anskaffningsvärden för immateriella tillgångar över vilka företaget har kontroll.

38

Internt upparbetade immateriella tillgångar

Ibland är det svårt att bedöma om en internt upparbetad immateriell tillgång uppfyller kraven för att tas upp som tillgång. Det kan vara svårt

39

- a) att identifiera om, och vid vilken tidpunkt, det finns en identifierbar tillgång som genererar framtida ekonomiska fördelar samt
- b) att fastställa tillgångens anskaffningsvärde på ett tillförlitligt sätt – i vissa fall kan utgifter för att ta fram en immateriell tillgång internt inte särskiljas från utgifter för att bibehålla eller öka tidigare internt upparbetad goodwill eller från utgifter i den löpande verksamheten.

Av dess skäl gäller, förutom rekommendationens allmänna regler, reglerna enligt punkt 40 - 55 nedan för internt upparbetade immateriella tillgångar.

För att avgöra om en internt upparbetad immateriell tillgång uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång i balansräkningen delar företaget upp arbetet med att skapa tillgången i

40

- a) en forskningsfas och
- b) en utvecklingsfas.

”Forskning” och ”utveckling” definieras i punkt 7. Termerna ”forskningsfas” respektive ”utvecklingsfas” har emellertid i rekommendationen en vidare innebörd än som kan härledas ur definitionerna av ”forskning” och ”utveckling” i punkt 7.

Om ett företag inte kan särskilja forskningsfasen från utvecklingsfasen, anses utgifterna tillhöra forskningsfasen och kostnadsförs därmed då de uppkommer.

41

Forskningsfas

Utgifter för forskning (eller för forskningsfasen i ett projekt) ger inte upphov till en tillgång som får redovisas i balansräkningen. Dessa utgifter skall i stället kostnadsföras när de uppkommer.

42

Enligt denna rekommendation anses ett företag inte kunna påvisa att ett projekt under forskningsfasen gett upphov till en immateriell tillgång som ger framtida ekonomiska fördelar. Därmed kostnadsförs sådana utgifter för projekt då de uppkommer.

43

Exempel på forskningsverksamhet är

- a) verksamhet som syftar till att få fram ny kunskap,
- b) sökande efter, utvärdering av och slutligt urval av tillämpningar av forskningsresultat eller annan kunskap,
- c) sökande efter alternativa material, utrustningar, produkter, processer, system eller tjänster samt
- d) formulering, utformning, utvärdering och slutligt urval av möjliga alternativ till nya eller förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster.

44

Utvecklingsfas

Utgifter för utveckling (eller utgifter för utvecklingsfasen i ett projekt) skall tas upp som en immateriell tillgång i balansräkningen om, och endast om, företaget kan visa att samtliga nedanstående förhållanden föreligger:

45

- a) *Det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella tillgången så att den kan användas eller säljas.*
- b) *Företagets avsikt är att färdigställa den immateriella tillgången och använda eller sälja den.*
- c) *Företaget har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella tillgången.*
- d) *Den immateriella tillgången medför att framtida ekonomiska fördelar för företaget sannolikt ökar. Företaget skall bland annat kunna påvisa att det finns en marknad för det som produceras med den immateriella tillgången eller för den immateriella tillgången som sådan. När tillgången avses att användas internt skall dess användbarhet kunna påvisas.*
- e) *Det finns erforderliga och adekvata tekniska, finansiella och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella tillgången.*
- f) *Företaget kan på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som kan hänföras till den immateriella tillgången.*

I ett projekts utvecklingsfas kan ett företag i vissa fall identifiera en immateriell tillgång och påvisa att tillgången kommer att generera framtida ekonomiska fördelar. Detta beror på att projektet har kommit längre i utvecklingsfasen än i forskningsfasen.

46

Exempel på utvecklingsverksamhet är

- a) utformning, konstruktion samt provning av prototyper,
- b) formgivning av verktyg, jiggar, gjutformar och stansar i samband med införande av ny teknik,
- c) formgivning, konstruktion och skötsel av en pilotanläggning av sådan storlek som inte lämpar sig för kommersiell produktion samt
- d) utformning, konstruktion och provning av ett valt alternativ för nya eller förbättrade material, anordningar, produkter, processer, system eller tjänster.

47

En prövning av om en immateriell tillgång kommer att generera framtida ekonomiska fördelar görs i enlighet med principerna i RR 17, Nedskrivningar. Om tillgången kommer att generera ekonomiska fördelar endast i kombination med andra tillgångar görs prövningen för en "kassagenererande enhet" i enlighet med RR 17.

48

Att ett företag har tillgång till de resurser som krävs för att kunna färdigställa och dra nytta av en immateriell tillgång kan påvisas t.ex. genom en affärsplan, som visar vilka tekniska, finansiella och andra nödvändiga resurser som krävs samt att företaget förfogar över dessa. Ett företags tillgång till extern finansiering kan påvisas genom ett skriftligt lånelöfte från en finansär.

49

Det går ofta att ta fram uppgifter ur ett företags redovisningssystem för att på ett tillförlitligt sätt beräkna utgifterna för en internt upparbetad immateriell tillgång. Utgifterna kan t.ex. vara löner och betalningar för copyrights eller licenser eller för utveckling av programvara.

50

Internt upparbetade varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande skall inte tas upp i balansräkningen.

51

Den syn som denna rekommendation baseras på, innebär att utgifter för att internt upparbeta varumärken, utveckla utgivningsrätter för tidningar och publikationer eller kundregister och liknande utgifter inte kan särskiljas från löpande utgifter för att utveckla ett företags affärsverksamhet. Sådana utgifter tas därför inte upp som tillgång i balansräkningen.

52

Anskaffningsvärde för en internt upparbetad immateriell tillgång

Anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång är enligt punkt 22 summan av de utgifter som uppkommer från och med den tidpunkt då den immateriella tillgången först uppfyller kriterierna enligt punkterna 19 – 20 och 45. Enligt punkt 59 kan utgifter som kostnadsförts i en finansiell rapport inte tas upp som en immateriell tillgång i en efterföljande balansräkning.

53

Exempel

Ett företag utvecklar en ny tillverkningsprocess. Under år 2005 ådrar sig företaget utgifter om 1 000, av vilka 900 uppstått före den 1 december 2005 och 100 mellan den 1 december 2005 och den 31 december 2005. Företaget kan påvisa att kriterierna för att redovisa utgifterna som en immateriell tillgång i balansräkningen är uppfyllda den 1 december 2005. Det verkliga värdet av den kunskap som ingår i processen uppskattas till 500 (härvid har de framtida utgifter som krävs för att färdigställa processen för användning dragits av).

I de finansiella rapporterna för år 2005 redovisas utgifterna för tillverkningsprocessen som en immateriell tillgång med ett anskaffningsvärde på 100 (utgifter som företaget haft från och med den tidpunkt då kriterierna för att ta upp tillgången i balansräkningen uppfyllts, dvs. den 1 december 2005). Utgifter på 900 som företaget haft före den 1 december 2005 kostnadsförs, eftersom kriterierna för att ta upp en immateriell tillgång inte uppfyllts förrän den 1 december 2005. Dessa utgifter kommer aldrig att ingå i anskaffningsvärdet för tillverkningsprocessen.

Under år 2006 ådrar sig företaget utgifter om 2 000. Vid slutet av år 2006 uppskattas återvinningsvärdet av den kunskap som ingår i processen till 1 900 (härvid har framtida utgifter för att färdigställa processen för användning dragits av).

Vid slutet av år 2006 är anskaffningsvärdet för processen 2 100 (100 som har tagits upp som tillgång vid slutet av år 2005 och 2 000 som har tagits upp som tillgång vid slutet av år 2006). Eftersom återvinningsvärdet endast är 1 900 redovisas en nedskrivning på 200. Om kriterierna enligt RR 17, Nedskrivningar, för återföring av tidigare nedskrivningar senare uppfylls, återförs nedskrivningen.

Anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång innefattar samtliga utgifter som direkt kan hänföras till tillgången och sådana utgifter som på ett rimligt och konsekvent sätt kan hänföras till den immateriella tillgången och som är nödvändiga för att tillgången skall kunna utnyttjas för sitt ändamål. Exempel på sådana utgifter är

- a) utgifter för material och tjänster,
- b) löner och andra anställningsrelaterade utgifter för personal som deltar i arbetet med att ta fram tillgången,
- c) andra utgifter som direkt kan hänföras till arbetet med att ta fram tillgången, såsom avgifter för att registrera en legal rättighet samt avskrivningar på patent och licenser som används för att ta fram tillgången samt
- d) indirekta utgifter som krävs för att ta fram tillgången och som kan hänföras till tillgången på ett rimligt och konsekvent sätt. Exempel på sådana utgifter är avskrivningar på materiella anläggningstillgångar,

försäkringspremier och hyra. Dessa utgifter fördelas enligt grunder som är snarlika dem som används vid fördelning av indirekta kostnader på lagertillgångar (se RR 2, Redovisning av varulager). Ränteutgifter kan inräknas i anskaffningsvärdet vid anskaffningar som sträcker sig över lång tid om de uppgår till väsentliga belopp.¹⁾

Följande ingår inte i anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång:

- a) försäljningsomkostnader, administrationsomkostnader och andra allmänna omkostnader, såvida inte dessa direkt kan hänföras till arbetet med att förbereda tillgångens användning,
- b) tydligt identifierad ineffektivitet och rörelseförluster som företaget ådragit sig innan en tillgång uppnår planerad produktionsnivå samt
- c) kostnader för att utbilda personalen för arbetet med att använda tillgången.

REDOVISNING SOM KOSTNAD

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

- a) *de utgör en del av anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång (se punkterna 18 - 55) eller*
- b) *de har uppkommit som en del i ett företagsförvärv och inte kan redovisas som en separat immateriell tillgång i förvärvsbalansräkningen. Om så är fallet skall dessa utgifter utgöra en del av goodwillvärdet eller minska negativ goodwill vid tidpunkten för förvärvet (se RR 1, Koncernredovisning).*

I vissa fall ådrar sig företaget utgifter i syfte att få framtida ekonomiska fördelar utan att kriterierna för att ta upp en immateriell tillgång i balansräkningen uppfyllts. Utgifterna kostnadsförs då de uppkommer. Exempelvis kostnadsförs alltid utgifter för forskning då de uppkommer (se punkt 42). Andra exempel på utgifter som kostnadsförs då de uppkommer är

- a) utgifter för etablering av verksamheter ("start- up costs"), såvida inte utgifterna inkluderats i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång enligt RR 12, Materiella anläggningstillgångar. Utgifter för etablering av verksamheter kan inkludera advokatarvoden och utgifter för registrering, utgifter för att etablera en ny affärs- eller företagsenhet ("pre-opening costs") eller utgifter för att inleda nya verksamheter eller lansera nya produkter eller processer ("pre-operating costs"),
- b) utgifter för utbildningsverksamhet,
- c) utgifter för reklam och säljfrämjande åtgärder samt
- d) utgifter för omlokalisering eller omorganisation av delar av ett företag eller hela företaget.

1) Redovisningsrådet har givit ut ett utkast till en rekommendation (RR X, Lånekostnader) baserad på IAS 23, Borrowing Costs.

55

56

57

Punkt 56 hindrar inte att en betalning för en framtida leverans av varor eller tjänster redovisas som en tillgång i balansräkningen.

58

Kostnadsförda utgifter får inte tas upp som tillgång i balansräkningen

Utgifter för en immateriell tillgång som kostnadsförts i finansiella rapporter avseende ett räkenskapsår eller i en delårsrapport får inte senare tas upp som tillgång i balansräkningen.

59

TILLKOMMANDE UTGIFTER

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

60

- a) det är sannolikt att utgifterna medför att tillgången kommer att generera framtida ekonomiska fördelar som överstiger den ursprungliga bedömningen och*
- b) 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.

Tillkommande utgifter för en immateriell tillgång kostnadsförs då de uppkommer om de krävs för att tillgången skall bibehålla sin ursprungliga kapacitet. Immateriella tillgångar är av sådan art att det i många fall inte är möjligt att avgöra om det är troligt att tillkommande utgifter kommer att höja eller bibehålla prestationsförmågan. Dessutom är det ofta svårt att hänföra sådana utgifter direkt till enskilda immateriella tillgångar. Därför kan tillkommande utgifter endast i undantagsfall läggas till anskaffningsvärdet.

61

I konsekvens med punkt 51 kostnadsförs alltid tillkommande utgifter för varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer eller kundregister och liknande (oberoende av om t.ex. varumärket förvärvats eller tagits fram internt). Härmed undviks att internt upparbetad goodwill redovisas som tillgång i balansräkningen.

62

VÄRDERING EFTER ANSKAFFNINGSTIDPUNKTEN

Efter anskaffningstidpunkten skall en immateriell tillgång tas upp i balansräkningen till anskaffningsvärdet med avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuell nedskrivning.

63

AVSKRIVNING

Avskrivningstid

Det avskrivningsbara beloppet skall fördelas på ett systematiskt sätt över tillgångens uppskattade nyttjandeperiod. Om inte annat kan visas, gäller antagandet att en immateriell tillgångs nyttjandeperiod kan vara högst tjugo år. Avskrivningen skall påbörjas när tillgången kan börja användas.

64

I takt med att framtida ekonomiska fördelar, som kan hänföras till en immateriell tillgång, förbrukas skrivs tillgången av på ett sätt som återspeglar denna förbrukning. Detta uppnås genom en systematisk fördelning av tillgångens avskrivningsbara belopp över tillgångens nyttjandeperiod. Avskrivningar redovisas även om det skett en ökning av tillgångens återvinningsvärde. Många faktorer måste beaktas när nyttjandeperioden fastställs. Exempel på sådana faktorer är

- a) företagets förväntade användning av tillgången och om tillgången kan utnyttjas effektivt även av en annan företagsledning,
- b) typiska produktlivscyklar för tillgången och allmänt tillgänglig information om beräknad nyttjandeperiod för liknande typer av tillgångar som används på liknande sätt,
- c) teknisk, teknologisk eller någon annan typ av inkurans,
- d) stabiliteten i den bransch där tillgången används och förändringar i marknadens efterfrågan på produkter eller tjänster som produceras med utnyttjande av tillgången,
- e) konkurrenters eller potentiella konkurrenters förväntade åtgärder,
- f) nivån på de underhållsutgifter som krävs för att bibehålla de förväntade framtida ekonomiska fördelarna samt företagets förmåga och avsikt att underhålla tillgången,
- g) den period företaget har kontroll över tillgången samt rättsliga eller liknande gränser för tillgångens användning, t.ex. avtalstid för hyresavtal samt
- h) om tillgångens nyttjandeperiod är beroende av nyttjandeperioden för andra tillgångar som företaget innehar.

Med tanke på den snabba tekniska utvecklingen är det sannolikt att nyttjandeperioden för programvaror och många andra immateriella tillgångar är kort.

Uppskattningar av en immateriell tillgångs nyttjandeperiod blir i allmänhet mindre tillförlitliga när nyttjandeperioden är lång. Denna rekommendation bygger på antagandet att det är osannolikt att en immateriell tillgångs nyttjandeperiod överstiger tjugo år.

I sällsynta fall kan det övertygande ha visats att en immateriell tillgång kommer att ha en specifik nyttjandeperiod som överstiger tjugo år. I dessa fall

- a) skrivs den immateriella tillgången av över nyttjandeperioden, bedömd efter bästa förmåga
- b) beräknas den immateriella tillgångens återvinningsvärde åtminstone en gång per år för att fastställa eventuellt nedskrivningsbehov (se punkt 84) samt
- c) redovisas skälen till att antagandet om den tjugo-åriga maximiperioden frångåtts och beskrivs de faktorer som haft väsentlig betydelse för denna bedömning (se punkt 97 a).

Exempel

A. Ett företag har förvärvat en exklusiv rättighet att producera vattenkraft under sextio år. Kostnaden för att producera vattenkraft är väsentligt lägre än kostnaden för att få energi från andra källor. Det geografiska område som omger kraftverket förväntas komma att efterfråga väsentliga kvantiteter energi från kraftverket under de kommande sextio åren.

Företaget skriver av rättigheten över sextio år, om inte andra skäl motiverar att nyttjandeperioden är kortare.

B. Ett företag har förvärvat en rättighet att ta betalt av trafikanter på en motorväg (s.k. vägtullar) under de kommande trettio åren. Det finns inga planer på att ta fram alternativa vägar i området. Motorvägen förväntas komma att användas under åtminstone de kommande trettio åren.

Företaget skriver av rättigheten över trettio år, om inte andra skäl motiverar att nyttjandeperioden är kortare.

En immateriell tillgångs nyttjandeperiod kan vara mycket lång, men den är alltid begränsad. Osäkerheten motiverar att en immateriell tillgångs nyttjandeperiod beräknas på ett försiktigt sätt, men inte att en orealistiskt kort nyttjandeperiod väljs.

69

Om kontrollen över de framtida ekonomiska fördelarna från en immateriell tillgång uppnås genom legala rättigheter som avser en begränsad period, skall den immateriella tillgångens nyttjandeperiod inte överstiga denna period, såvida inte rättigheterna kan

70

a) förlängas och

b) det är i det närmaste säkert att så kommer att ske.

Det kan finnas både ekonomiska och rättsliga faktorer som påverkar en immateriell tillgångs nyttjandeperiod. Ekonomiska faktorer avgör den period under vilken företaget kommer att få framtida ekonomiska fördelar. Rättsliga faktorer kan begränsa den period under vilken företaget har tillgång till dessa fördelar. Nyttjandeperioden är den kortaste av dessa perioder.

71

Bland annat följande faktorer tyder på att en legal rättighet så gott som säkert kommer att förnyas:

72

- a) Den immateriella tillgångens verkliga värde minskar inte när rättighetens förfallodag närmar sig eller minskar inte mer än med utgifterna för att förnya rättigheten.
- b) Det finns bevis (som möjligen baseras på tidigare erfarenhet) för att de legala rättigheterna kommer att förlängas.
- c) Det finns säkra tecken på att sådana förhållanden, som är nödvändiga för att förlänga den legala rättigheten, kommer att föreligga.

Avskrivningsmetod

Den avskrivningsmetod som används skall återspegla hur tillgångens värde för företaget successivt förbrukas. Om detta inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt, skall avskrivning ske linjärt. Avskrivningsbeloppet för varje period skall belasta resultatet, såvida det inte enligt någon annan rekommendation från Redovisningsrådet kan eller skall inkluderas i det redovisade värdet på en annan tillgång.

73

Olika avskrivningsmetoder kan användas för att systematiskt fördela det avskrivningsbara beloppet för en tillgång över nyttjandeperioden, såsom linjära, degressiva och produktionsberoende avskrivningar. Linjära avskrivningar innebär ett fast årligt avskrivningsbelopp över nyttjandeperioden. Degressiva avskrivningar innebär minskande avskrivningsbelopp över nyttjandeperioden. Produktionsberoende avskrivningar innebär att avskrivningsbeloppet bestäms på basis av den förväntade användningen eller produktionen. Den metod väljs, som bäst återspeglar hur tillgångens ekonomiska värde för företaget förbrukas. Samma metod tillämpas konsekvent från en period till en annan, såvida inte det förväntade mönstret i förbrukningen av tillgångens värde förändras. Sällan eller aldrig finns det övertygande bevis till stöd för en avskrivningsmetod för immateriella tillgångar som ger lägre ackumulerade avskrivningar än den linjära metoden.

74

Avskrivning redovisas vanligtvis som kostnad. Under vissa förhållanden ingår emellertid avskrivningarna i anskaffningsvärdet för andra tillgångar. Exempelvis inkluderas avskrivningar på immateriella tillgångar som används i en tillverkningsprocess i värdet på varulagret (se RR 2, Redovisning av varulager).

75

Restvärde

- En immateriell tillgångs restvärde skall antas vara noll, såvida inte*
- a) det finns ett åtagande från en tredje part att köpa tillgången vid nyttjandeperiodens slut eller*
 - b) det finns en aktiv marknad för tillgången och*
 - I) restvärdet kan fastställas genom hänvisning till denna marknad och*
 - II) det är sannolikt att det finns en aktiv marknad även vid slutet av tillgångens nyttjandeperiod.*

76

När avskrivningsbart belopp fastställs görs avdrag för restvärdet. Ett restvärde som är större än noll tyder på att ett företag räknar med att avyttra tillgången inom tillgångens ekonomiska livslängd.

77

Restvärdet beräknas genom användande av de priser som vid tidpunkten för tillgångens förvärv gäller vid försäljning av liknande tillgångar som har nått slutet av sin beräknade nyttjandeperiod och som använts under liknande förhållanden som den aktuella tillgången. Restvärdet ökas därefter inte vid förändringar i priser eller värde.

78

Omprövning av avskrivningstid och avskrivningsmetod

Avskrivningstiden och avskrivningsmetoden skall omprövas åtminstone vid varje årsbokslut. Om tillgångens förväntade nyttjandeperiod skiljer sig väsentligt från tidigare bedömningar, skall avskrivningstiden ändras i enlighet med detta. Om det sätt på vilket tillgångens ekonomiska värde för företaget förbrukas skiljer sig från tidigare bedömningar, skall avskrivningsmetoden ändras så att den återspeglar förbrukningen av tillgångens ekonomiska värde. Sådana förändringar redovisas som ändringar i uppskattningar och bedömningar. Enligt RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip, justeras avskrivningarna i resultaträkningen för innevarande och kommande perioder.

79

Under en immateriell tillgångs nyttjandeperiod kan det bli uppenbart att bedömningen av avskrivningsperiodens längd inte är lämplig. Nyttjandeperioden kan utsträckas t.ex. till följd av tillkommande utgifter som förbättrar tillgångens prestanda. En nedskrivning kan tyda på att avskrivningstiden behöver ändras.

80

Med tiden kan det sätt, på vilket tillgångens ekonomiska värde för företaget förbrukas, förändras. Det kan t.ex. bli uppenbart att en degressiv avskrivningsmetod är lämpligare än en linjär avskrivningsmetod. Ett annat exempel är om användningen av licensierade rättigheter senareläggs i avvaktan på andra åtgärder i ett företags affärsplan. I sådana fall kanske företaget inte får del av de ekonomiska fördelarna av tillgången förrän under senare perioder.

81

NEDSKRIVNINGAR

För att fastställa om det föreligger ett nedskrivningsbehov för en immateriell tillgång skall ett företag tillämpa Redovisningsrådets rekommendation RR 17, Nedskrivningar. I RR 17 anges hur ett företag skall pröva tillgångars redovisade värden, hur återvinningsvärdet skall fastställas och när en nedskrivning skall göras och när den skall återföras.

82

Immateriella tillgångar kan anskaffas genom ett företagsförvärv. Enligt RR 1, Koncernredovisning medför en nedskrivning av en immateriell tillgång, som sker senast vid slutet av det räkenskapsår som påbörjas efter förvärvstidpunkten, en ökning av goodwill eller en minskning av negativ goodwill. Om värdeminskningen är ett resultat av specifika händelser eller förändrade omständigheter som inträffat efter förvärvstidpunkten, redovisas dock nedskrivningen enligt RR 17, Nedskrivningar. I dessa fall justeras således inte goodwill eller negativ goodwill utan nedskrivningen redovisas i resultaträkningen.

83

Utöver kraven i RR 17, Nedskrivningar skall ett företag beräkna återvinningsvärdet för följande slag av immateriella tillgångar åtminstone vid slutet av varje räkenskapsår, även om det inte finns några indikationer på att tillgångens värde har minskat:

84

a) Immateriella tillgångar som ännu inte är färdiga att användas.

b) Immateriella tillgångar som skrivs av över en period som överstiger tjugo år, räknat från den tidpunkt då tillgången börjar användas.

Återvinningsvärdet skall fastställas enligt RR 17, Nedskrivningar vari, även anges när nedskrivning skall ske.

Fram till dess att en immateriell tillgång är klar att användas är det ofta osäkert om den kommer att kunna generera framtida ekonomiska fördelar som minst motsvarar anskaffningsvärdet. Därför prövar företaget åtminstone en gång per år, huruvida det redovisade värdet på en tillgång som ännu inte används understiger återvinningsvärdet.

85

Det är ibland svårt att fastställa om en immateriell tillgång har minskat i värde, bland annat därför att det inte alltid är uppenbart att användbarheten minskat. Detta är särskilt svårt om tillgången har en lång nyttjandeperiod. Därför är det ett minimikrav att en årlig beräkning av en immateriell tillgångs återvinningsvärde görs, om tillgångens nyttjandeperiod överstiger tjugo år, räknat från den tidpunkt då tillgången tas i bruk.

86

En årlig beräkning görs för tillgångar vars beräknade nyttjandeperiod överstiger tjugo år, räknat från den tidpunkt då företaget började använda tillgången. Det innebär att en årlig beräkning skall göras även i de fall tillkommande utgifter ökar nyttjandeperioden från mindre än tjugo år till mer än tjugo år (se punkt 84 b). Det innebär vidare att upplysningar lämnas enligt punkt 97 a).

87

UTRANGERINGAR OCH AVYTTRINGAR

En immateriell tillgång redovisas inte längre som tillgång, då den avyttrats eller då några framtida ekonomiska fördelar inte längre förväntas.

88

Vinster eller förluster vid utrangering eller avyttring redovisas i resultaträkningen med det belopp som utgör skillnaden mellan nettoförsäljningspriset och redovisat värde.

89

Om en immateriell tillgång byts ut mot en liknande tillgång under de omständigheter som beskrivs i punkt 35, är anskaffningsvärdet för den mottagna tillgången lika med det redovisade värdet på den tillgång som lämnats i byte. Därmed redovisas ingen vinst eller förlust.

90

En immateriell tillgång, som inte längre utnyttjas och som skall avyttras, redovisas i balansräkningen till det värde den hade då företaget slutade att använda den. Företaget beräknar tillgångens återvinningsvärde åtminstone vid slutet av varje räkenskapsår enligt RR 17, Nedskrivningar. I RR 17 anges även när nedskrivning skall ske.

91

REDOVISNING I JURIDISK PERSON

I redovisningen för juridisk person kan sådana utgifter som enligt punkt 45 skall tas upp som tillgång i balansräkningen kostnadsföras. (Se ÅRL 4 kap. 2 §.)

92

UPPLYSNINGAR

Allmänt

För varje slag av immateriell tillgång skall följande upplysningar lämnas, uppdelade på internt upparbetade immateriella tillgångar och förvärvade immateriella tillgångar (inklusive dem som har förvärvats med stöd av statligt bidrag eller tagits emot vid ett byte):

- *Tillämpad avskrivningsmetod.*
- *Nyttjandeperiod eller tillämpad procentsats för avskrivning.*

Vidare skall beloppsuppgifter för periodens början och slut lämnas om följande:

- *Anskaffningsvärde.*
- *Ackumulerade avskrivningar.*
- *Ackumulerade nedskrivningar.*
- *Under vilka rubriker i resultaträkningen avskrivningar av immateriella tillgångar redovisats.*

För varje slag av immateriell tillgång skall en avstämning mellan det redovisade värdet vid periodens början och slut presenteras. Avstämningen skall innehålla följande uppgifter:

- *Redovisat värde vid periodens början.*
- *Investeringar, med separata uppgifter om investeringar i form av intern utveckling och investeringar i form av företagsförvärv.*
- *Utrangeringar och avyttringar.*
- *Nedskrivningar.*
- *Återförda nedskrivningar.*
- *Avskrivningar.*
- *Valutakursdifferenser vid omräkningen av balansräkningar för självständiga utlandsverksamheter.*
- *Övriga förändringar.*
- *Redovisat värde vid periodens slut.*

Jämförelseuppgifter krävs inte.

Med ett slags immateriella tillgångar avses en grupp tillgångar som har samma beskaffenhet och användning i ett företags verksamhet. Exempel på olika slag av immateriella tillgångar är:

- a) Varumärkesnamn.
- b) Utgivningsrätter för tidningar och publikationer.
- c) Programvaror.
- d) Licenser och franchiseavtal.
- e) Copyrights, patent och liknande rättigheter samt hyresrätter och koncessioner.
- f) Recept, formler, modeller, mönster och prototyper.
- g) Immateriella tillgångar under utveckling.

De olika slagen av immateriella tillgångar redovisas tillsammans eller delas upp ytterligare om detta ger användarna mer relevant information.

Enligt ÅRL skall immateriella tillgångar redovisas uppdelade på följande

poster i balansräkningen:

- Balanserade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten.
- Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter.
- Hyresrätter och liknande rättigheter.
- Goodwill.

Vad gäller nedskrivningar lämnas upplysningar, utöver vad som anges ovan, enligt RR 17, Nedskrivningar.

95

Upplysning om väsentliga effekter av ändrade uppskattningar och bedömningar lämnas enligt RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip. Sådana effekter kan vara en följd av ändringar av t.ex.

96

- avskrivningstiden,
- avskrivningsmetoden eller
- restvärden.

Vidare skall följande upplysningar lämnas:

97

- När nyttjandeperioden överstiger tjugo år, skall skälen till att antagandet om tjugoårig maximiperiod för immateriella tillgångars nyttjandeperiod frångåtts anges, samt de faktorer som hade väsentlig betydelse vid bedömningen av perioden beskrivas.*
- Enligt ÅRL skall, när avskrivningstiden för en immateriell tillgång överstiger fem år, räknat från den tidpunkt då företaget började använda tillgången, skälen för att en sådan längre avskrivningstid tillämpas anges.*
- En beskrivning av redovisade värden och kvarstående avskrivningstid för de immateriella tillgångar som är väsentliga för bedömningen av företaget.*
- För immateriella tillgångar som förvärvats med stöd av ett statligt bidrag skall följande anges:*
 - *Tillgångens verkliga värde vid förvärvstidpunkten.*
 - *Tillgångens redovisade värde.*
- Pantsättning av immateriella tillgångar och andra inskränkningar i äganderätten.*
- Beloppsuppgift som avser bindande åtaganden om förvärv av immateriella tillgångar.*

Då ett företag beskriver de faktorer som haft väsentlig betydelse vid bedömningen av en nyttjandeperiod som överstiger tjugo år, beaktas de faktorer som anges i punkt 65.

98

Utgifter för forskning och utveckling

Uppllysning¹⁾ skall lämnas om det totala beloppet av utgifter för forskning och utveckling som kostnadsförts under perioden. **99**

Utgifter för forskning och utveckling innefattar samtliga utgifter som direkt kan hänföras till forsknings- eller utvecklingsverksamhet eller som på ett rimligt och konsekvent sätt kan fördelas till sådan verksamhet (se punkt 54 – 55 för vägledning om vilka utgifter som inkluderas i beloppsuppgiften enligt punkt 99). **100**

Övrig information

Företagen uppmantras att lämna följande upplysningar: **101**

- a) En beskrivning av fullt avskrivna immateriella tillgångar som fortfarande används.
- b) En kortfattad beskrivning av de väsentliga immateriella tillgångar över vilka företaget har kontroll men som inte redovisas i balansräkningen, på grund av att de inte uppfyller kriterierna för detta eller som förvärvats eller upparbetats innan denna rekommendation trätt i kraft.

ÖVERGÅNGSREGLER

Rekommendationen skall tillämpas första gången på sätt som anges i nedanstående tabell. I alla andra fall än de som beskrivs i tabellen skall rekommendationen tillämpas retroaktivt, såvida det inte är ogenomförbart. **102**

Enligt tabellen nedan skall rekommendationen tillämpas retroaktivt i de fall en immateriell tillgång, som tidigare redovisats i balansräkningen, inte uppfyller kriterierna enligt denna rekommendation för en sådan redovisning. Det gäller också om värderingen inte skett enligt denna rekommendation (exempelvis om tillgången inte skrivits av). I vissa andra fall skall rekommendationen tillämpas framåt. I ytterligare andra fall får rekommendationen tillämpas framåt. **103**

Effekter av ändrade redovisningsprinciper, som tillämpningen av denna rekommendation, innebär skall redovisas enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip. **104**

När denna rekommendation tillämpas för första gången och övergångsreglerna medger ett val, skall upplysning lämnas om vilka övergångsregler som har tillämpats. **105**

1) Upplysningar lämnas normalt i resultat- eller balansräkningen eller i not till dessa. Upplysning om ett företags verksamhet inom forskning och utveckling skall (dessutom) enligt ÅRL lämnas i förvaltningsberättelsen.

Övergångsregler – Redovisning i balansräkningen

<u>Förutsättningar</u>	<u>Hur redovisningen skall ske</u>
<p>1. En immateriell tillgång har redovisats som en separat tillgång (antingen som immateriell eller som materiell tillgång), men när denna rekommendation börjar tillämpas uppfyller tillgången inte kriterierna för att tas upp som tillgång.</p>	
<p>a) Tillgången förvärvades som ett led i ett företagsförvärv.</p>	<p>Ett företag skall</p> <p>I) omföra tillgången till goodwill (negativ goodwill) som härrör från samma förvärv och</p> <p>II) beräkna den ackumulerade avskrivning av goodwill (negativ goodwill) som skulle ha redovisats om tillgången hade inkluderats i goodwill (negativ goodwill) vid tidpunkten för förvärvet samt justera det redovisade värdet av goodwill (negativ goodwill) i enlighet med detta.</p>
<p>b) Tillgången förvärvades inte som ett led i ett företagsförvärv (den har t.ex. förvärvats eller upparbetats internt).</p>	<p>Tillgången skall inte längre redovisas i balansräkningen.</p>
<p>2. En immateriell tillgång har redovisats som en separat tillgång (antingen som immateriell eller som materiell tillgång) och när denna rekommendation börjar tillämpas uppfylls kriterierna för att ta upp en tillgång.</p>	
<p>a) Tillgången redovisades inledningsvis till sitt anskaffningsvärde.</p>	<p>Företaget skall klassificera tillgången som en immateriell tillgång. Det anskaffningsvärde som inledningsvis redovisades för tillgången anses ha fastställts på rätt sätt. Se övergångsreglerna i 4 och 5 nedan vad gäller redovisning efter anskaffningstidpunkten.</p>

Övergångsbestämmelser – Redovisning i balansräkningen (forts.)

<u>Förutsättningar</u>	<u>Hur redovisningen skall ske</u>
<p><i>b) Tillgången redovisades inledningsvis till ett annat belopp än sitt anskaffningsvärde.</i></p>	<p>Företaget skall</p> <p><i>I) klassificera tillgången som en immateriell tillgång och</i></p> <p><i>II) omräkna tillgångens redovisade värde till anskaffningsvärde efter avdrag för avskrivningar, beräknade enligt denna rekommendation.</i></p> <p><i>Om anskaffningsvärdet inte kan fastställas, skall tillgången inte längre redovisas i balansräkningen.</i></p>
<p>3. När denna rekommendation börjar tillämpas uppfylls kriterierna för redovisning av en immateriell tillgång, men utgifterna har inte tidigare redovisats som en tillgång.</p> <p><i>a) Den immateriella tillgången förvärvades som ett led i ett företagsförvärv och utgjorde en del av den goodwill som redovisades.</i></p>	<p><i>Företaget uppmuntras att, men behöver inte, redovisa den immateriella tillgången. Om företaget redovisar den immateriella tillgången skall det</i></p> <p><i>I) beräkna tillgångens redovisade värde till anskaffningsvärde efter avdrag för avskrivningar beräknade enligt denna rekommendation och</i></p> <p><i>II) beräkna den effekt det har på de ackumulerade avskrivningarna av goodwillbeloppet att ta upp den immateriella tillgången separat och justera det redovisade goodwillbeloppet i enlighet med detta.</i></p>
<p><i>b) Den immateriella tillgången förvärvades inte som ett led i ett företagsförvärv.</i></p>	<p><i>Den immateriella tillgången skall inte redovisas i balansräkningen.</i></p>

Övergångsregler – Redovisning av avskrivningar

<u>Förutsättningar</u>	<u>Hur redovisningen skall ske</u>
<i>4. Tillgången har inte tidigare skrivits av.</i>	<i>Ett företag skall omräkna tillgångens redovisade värde som om avskrivningarna hade beräknats enligt denna rekommendation.</i>
<i>5. Tillgången har tidigare skrivits av. De beräknade ackumulerade avskrivningarna enligt denna rekommendation stämmer inte överens med de som tidigare redovisats (på grund av att avskrivningsperioden och/eller avskrivningsmetoden skiljer sig från den som tidigare tillämpats).</i>	<i>De ackumulerade avskrivningarna skall inte räknas om. Avskrivningsbeloppet för den innevarande perioden och de kommande perioderna (om det återstår något redovisat värde) skall justeras i stället (dvs. förändringen behandlas som en ändring av uppskattningar och bedömningar, se punkt 79).</i>

IKRAFTTRÄDANDE

Denna rekommendation skall tillämpas för finansiella rapporter som upprättas för räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari år 2001. Tidigare tillämpning uppmuntras. Vid tidigare tillämpning skall upplysning lämnas om att så sker. Vidare skall företaget, vid tidigare tillämpning, även tillämpa Redovisningsrådets rekommendationer RR 1:00, Koncernredovisning och RR 17, Nedskrivningar.

106

ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS

Denna rekommendation (RR 15) överensstämmer med International Accounting Standards Committee's (IASC) rekommendation IAS 38, Intangible Assets, med följande undantag.

107

- Utöver de begrepp som definieras i IAS 38 definieras i RR 15, punkt 7, begreppen Återvinningsvärde, Nyttjandevärde och Nettoförsäljningsvärde. Definitionerna överensstämmer med de som anges i RR 17, Nedskrivningar.
- ÅRL anger att nyttjandeperioden ("den ekonomiska livslängden") för en immateriell anläggningstillgång skall anses uppgå till högst fem år. Om den bedömda perioden överstiger fem år, skall skälen för att en sådan längre avskrivningstid tillämpas anges. ÅRL:s regler har införts i punkt 97 b).
- I punkt 92 anges att sådana utgifter för utvecklingsverksamheter som enligt punkt 45 skall redovisas som tillgång i balansräkningen kan kostnadsföras i juridisk person. Bakgrunden till punkt 92 är att den redovisning som där anges är tillåten enligt ÅRL (4 kap. 2 §) och en förutsättning för att skattemässig avdragsrätt skall erhållas under det beskattningsår som utgifterna uppkommer.
- I IAS 38 (p. 64 – p. 78, p. 93, p. 107 e) III), och p. 113 – 114) anges en alternativ princip för värdering av vissa immateriella tillgångar efter anskaffningstidpunkten samt upplysningskrav vid tillämpning av denna princip. Principen innebär att tillgångarna värderas till marknadsvärden. Eftersom en sådan värdering inte är förenlig med ÅRL innehåller RR 15 inte motsvarande punkter.
- I IAS 38 p. 122 anges att IAS 38 träder i kraft den 1 juli 1999. Tidigare tillämpning uppmuntras. RR 15 träder, enligt punkt 106, i kraft den 1 januari 2001.

BILAGA 1

ÖVERVÄGANDE VID REKOMMENDATIONENS UTFORMNING

Enligt IAS 38 skall immateriella tillgångar skrivas av på ett systematiskt sätt över nyttjandeperioden. Nyttjandeperioden skall återspegla företagets uppskattning av den period under vilken framtida ekonomiska fördelar som den immateriella tillgången representerar kommer företaget tillgodo. Om inte annat kan visas antas att nyttjandeperioden inte är längre än tjugo år. Enligt Årsredovisningslagen (4 kap. 4 §) skall avskrivning av en immateriell tillgång ske enligt den "ekonomiska livslängden" som anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Upplýsning skall då lämnas om förhållandena. Enligt Redovisningsrådets uppfattning innehåller reglerna enligt IAS 38, och RR 15, en beskrivning av de bedömningar som skall ske för att fastställa nyttjandeperioden som innebär att ÅRL:s krav på "rimlig grad av säkerhet" uppfylls. Redovisningsrådet har därför endast tagit in ÅRL:s krav på upplýsningar i rekommendationen.

BILAGA 2

JÄMFÖRELSE MED TIDIGARE NORMGIVNING

Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader behandlas i bokföringsnämndens rekommendation BFN R 1, Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader. BFN R 1 baseras på ÅRL. Enligt RR 15 Immateriella tillgångar *skall* utgifter för utveckling i koncernredovisningen tas upp som tillgång när angivna kriterier är uppfyllda. Enligt BFN R 1 *får* utgifterna tas upp som tillgång.

Enligt ÅRL 4 kap. 2 § får utgifter "för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknade arbeten som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år (---) tas upp som immateriell anläggningstillgång." I BFN R 1 behandlas vilka utgifter inom området forsknings- och utvecklingsarbeten som får redovisas som tillgång. Någon rekommendation som behandlar vilka utgifter för "liknade arbeten" som får tas upp i balansräkningen som immateriell anläggningstillgång finns inte. Den avgränsning som görs i RR 15, punkterna 56 och 57, kan därför vara mer restriktiv än vad som hittills tillämpats med avseende på vilka andra utgifter, än för forskning och utveckling, som kan tillgångsredovisas. ■

© **Copyright Redovisningsrådet 2000**

Innehållet i denna publikation är skyddat enligt lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Mångfaldigande, helt eller delvis, utan Redovisningsrådets medgivande är förbjudet.

REDOVISNINGSRÅDET

Box 6417 • 113 82 STOCKHOLM • TFN 08 506 112 75 • FAX 08 32 12 50
www.redovisningsradet.se