

Immaterielle eiendeler

Publisert: 28.02.2017 kl 13:17

Oppdatert: 04.03.2023 kl 13:13

Utgangspunktet for regnskapsføring av immaterielle eiendeler er de generelle vurderingsregler for anleggsmidler i regnskapsloven (RL § 5-3). For utgifter til egen utvikling er det imidlertid gitt en unntaksregel ved at slike utgifter kan kostnadsføres når de påløper (RL § 5-6). Egne forskningsutgifter skal alltid kostnadsføres.

[Generelt](#) [Regnskapsmessig behandling](#) [Kriterier for balanseføring](#) [Særskilt om egen tilvirkning](#) [Særskilt om kjøpt forskning](#)

IFRS har en regnskapsstandard (IAS 38) som ikke tillater direkte kostnadsføring av utviklingsutgifter. Imidlertid er det enkelte krav som må oppfylles for å kunne aktivere utgiftene.

Norsk RegnskapsStandard om immaterielle eiendeler (NRS 19) omhandler regnskapsmessig behandling av immaterielle eiendeler anskaffet til varig eie eller bruk.

Generelt om immaterielle eiendeler

Et kjennetegn ved immaterielle eiendeler vil være at det ofte er spesielle vanskeligheter knyttet til regnskapsmessige vurderinger i form av identifikasjon, verdi, objektivitet mv.

Ved kjøp av virksomheter har nok praksis historisk vært at de fleste immaterielle eiendeler har blitt inkludert i goodwill, selv om det i realiteten har vært mulig å identifisere og måle immaterielle eiendeler.

Dette kan trolig skyldes en liberal tolkning av unntaksregelen i NRS 17 som sier at alle vesentlige immaterielle eiendeler i et virksomhetskjøp skal identifiseres med mindre verdsettelse er vanskelig og identifisering derfor ikke kan forsvares ut fra en kost-nytte-betraktning.

Selv om det er mulig å peke på immaterielle verdier som er kjøpt, stilles det likevel strenge krav før en immateriell eiendel kan balanseføres. Goodwill er en immateriell eiendel som oppstår ved virksomhetskjøp og er en ikke-identifiserbar eiendel. Egenutviklet goodwill kan ikke balanseføres.

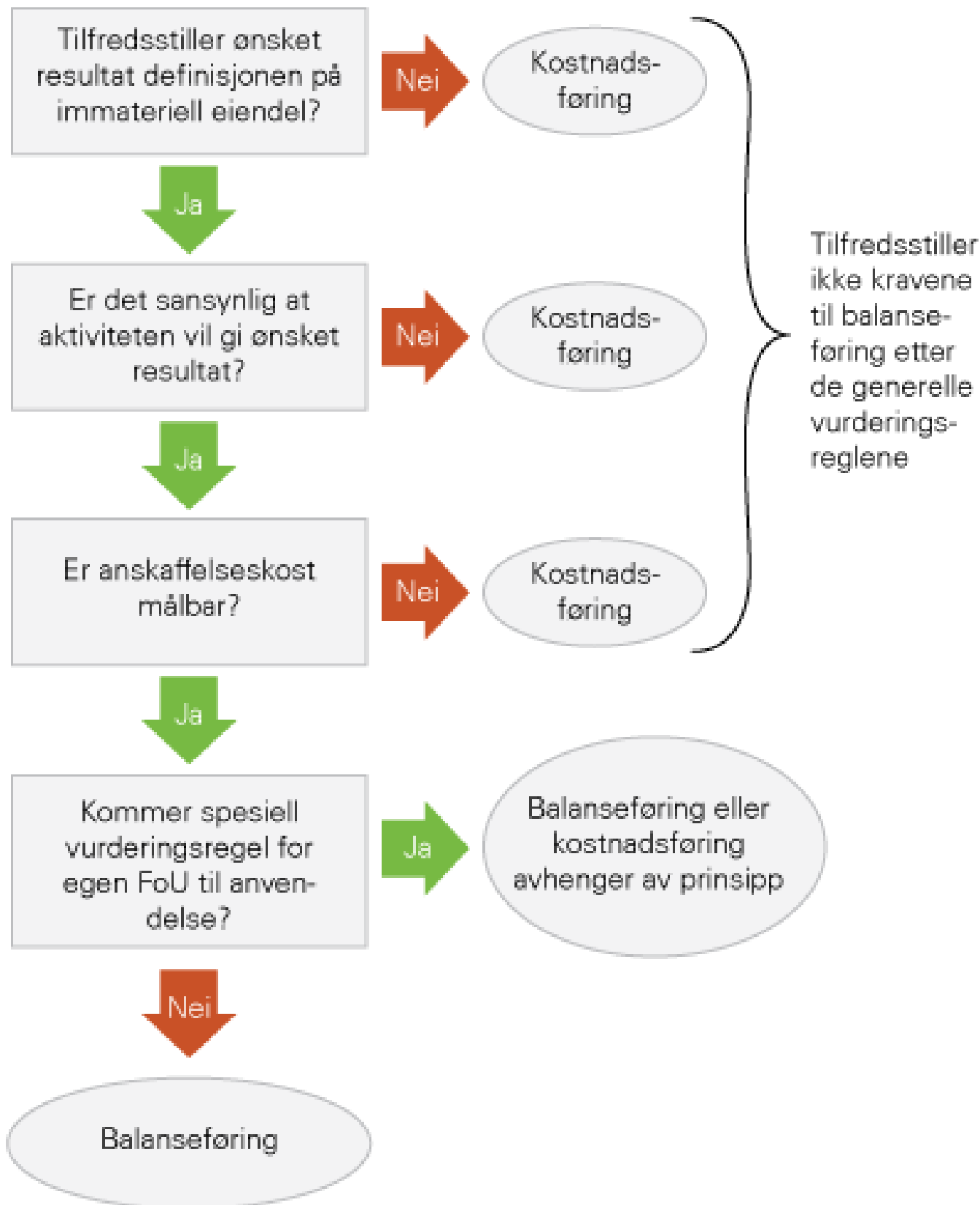
| | Immateriell eiendel og målbar anskaffelseskost | Ikke immateriell eiendel eller målbar anskaffelseskost |
|--------------------|--|--|
| Separat kjøp | Balanseføres | I/A |
| Kjøp av virksomhet | Balanseføres | Goodwill ¹⁾ |
| Egen tilvirkning | Balanseføres | Kostnadsføres |
| Egen utvikling | Balanseføres/kostnadsføres ²⁾ | Kostnadsføres |
| Egen forskning | Kostnadsføres | Kostnadsføres |

1. Omhandles i NRS 17

2. Bestemmes av selskapets valg av prinsipp

Regnskapsmessig behandling

Illustrasjonen nedenfor oppsummerer hovedreglene for den regnskapsmessige behandlingen av immaterielle eiendeler på



I NRS 19 benyttes følgende definisjon av begrepet:

Immaterielle eiendeler er ikke-pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak, eller for administrative forhold, og som:

1. er identifiserbare
2. kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket

Definisjonen krever at en immateriell eiendel skal være identifiserbar slik at den kan skilles fra goodwill. En eiendel kan skilles fra goodwill dersom den kan selges, leies ut eller det kan knyttes en egen kontantstrøm til eiendelen. Eiendelen er også identifiserbar dersom den er knyttet til en juridisk rettighet eller en avtale.

Et foretak kontrollerer en eiendel dersom det kan sikre at de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen tilflyter foretaket og kan hindre at andre får tilgang til disse fordelene. De ansattes kompetanse vil for eksempel ikke kunne føres opp som eiendel da selskapet normalt ikke kontrollerer de ansatte. I mange oppkjøp er dette imidlertid noe kjøper er villig til å betale for, men verdiene vil da klassifiseres som goodwill i og med at vilkårene for å føre den opp som identifiserbare eiendeler ikke er tilstede.

Eksempler på immaterielle eiendeler som kan falle innenfor definisjonen er:

- varemerker
- forretningsnavn (trademarks)
- utgiverrettigheter
- programvare
- lisenser
- kopieringsretter (copyrights)
- patenter
- franchise rettigheter
- driftsrettigheter og konsesjoner
- modeller, prototyper, resepter, formler mv.

Kriterier for balanseføring

De eiendeler som tilfredsstillere definisjonen av en immateriell eiendel må i tillegg oppfylle to ytterligere krav før balanseføring. Den regnskapsmessige behandlingen av immaterielle eiendeler bør i prinsippet være uavhengig av ervervs måte; dvs. det bør ikke ha betydning om eiendelen er kjøpt eller tilvirket av foretaket. NRS 19 har et slikt syn som utgangspunkt. Uavhengig av ervervs måte skal immaterielle eiendeler balanseføres når:

- Det er sannsynlig at de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen vil tilflyte foretaket, og
- Anskaffelseskost for eiendelen kan måles pålitelig

Sannsynlighet innebærer at foretaket må kunne demonstrere følgende:

- Hvordan den immaterielle eiendelen forventes å bidra til en økning av de fremtidige økonomiske fordelene for foretaket
- At foretaket har evne til og intensjon om å benytte den immaterielle eiendelen i sin virksomhet
- At foretaket vil ha tilgang til tekniske, finansielle og andre ressurser som er nødvendig for å oppnå de forventede fremtidige økonomiske fordelene

Selv om utgangspunktet i standarden er at den regnskapsmessige behandlingen er uavhengig ervervs måten, er det i praksis vesentlig lettere å oppfylle balanseføringskriteriene dersom noe kjøpes i en transaksjon på armlengdes avstand.

Utgifter til tilvirkning av identifiserbare immaterielle eiendeler skal eventuelt balanseføres fra det tidspunkt det er sannsynlig at utviklingsarbeidet vil resultere i en identifiserbar immaterielle eiendel for selskapet. Standarden legger til grunn at utgifter som ble kostnadsført som følge av at kriteriene for balanseføring ikke var tilstede, ikke skal tilbakeføres, selv om kriteriene for balanseføring senere blir oppfylt.

Særskilt om egen tilvirkning

For utgifter til egen tilvirkning av immaterielle eiendeler kan figuren over illustrere hvilke vurderinger som må gjøres med

hensyn til balanseføring eller ikke.

Særskilt om kjøpt forskning og utvikling

Adgangen til å kostnadsføre utvikling gjelder kun egen utvikling. Egen forskning skal alltid kostnadsføres. Kjøpte forskning- og utviklingsprosjekter krever derfor særskilte vurderinger.

Kjøpte forskningsprosjekter skal balanseføres dersom kriteriene for balanseføring er oppfylt. Veiledningen i NRS 19 punkt 2.7.1 om regnskapsføring av kjøpt forskning og utvikling er ikke endret og er like vanskelig tilgjengelig som tidligere. Det ble vurdert å endre NRS 19 på dette punktet, men antagelsen er at kjøpt forskning forekommer sjeldent, samt at en slik endring falt utenfor mandatet for endringen av regnskapsstandardene.

Måling av anskaffelseskost

Utgangspunktet for måling av anskaffelseskost er de generelle vurderingsreglene i regnskapsloven. For kjøpte immaterielle eiendeler vil anskaffelseskost være kjøpspris med tillegg av eventuelle kjøpsutgifter. For egentilvirkede immaterielle eiendeler vil det ikke alltid være like lett å foreta en pålitelig måling av anskaffelseskost. Det er imidlertid en forutsetning for balanseføring at det er mulig å skille aktiviteter knyttet til tilvirkning av immaterielle eiendeler fra selskapets øvrige aktiviteter. Videre må selskapet ha et system som gjør det mulig å identifisere utgiftene knyttet til disse aktivitetene slik at disse kan måles pålitelig.

Anskaffelseskost omfatter alle utgifter som direkte eller indirekte kan henføres til utviklingen av den immaterielle eiendelen.

Følgende elementer vil normalt inngå i anskaffelseskost ved egen tilvirkning av immaterielle eiendeler:

- Lønn og andre personalkostnader til ansatte direkte engasjert i utviklingsarbeidet
- Materialer og tjenester som er forbrukt under utviklingsarbeidet
- Avskrivning av anleggsmidler som er direkte brukt i utviklingsarbeidet
- Den forholdsmessige andel av indirekte kostnader som kan relateres til utviklingsarbeidet

Avskrivninger mv.

Immaterielle eiendeler skal følge de generelle vurderingsprinsipper for anleggsmidler. Det innebærer at immaterielle eiendeler som har begrenset økonomisk levetid må avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Ved indikasjoner på verdifall må det i tillegg foretas en vurdering av virkelig verdi på eiendelene, og eventuell nedskrivning dersom virkelig verdi er lavere enn bokført verdi. Det er også verdt å merke seg at nedskrivningen skal reverseres i den utstrekning grunnlaget for nedskrivning ikke lenger er tilstede.

Det er ikke noen øvre grense for avskrivningsperiode dersom den økonomiske levetiden kan anslås pålitelig. Dersom den økonomiske levetiden for balanseførte utviklingsutgifter ikke kan anslås pålitelig, er imidlertid maksimal avskrivningsperiode ti år. Balanseførte utviklingsutgifter omfatter egen utvikling, kjøpt utvikling og kjøpt forskning. Den samme avskrivningsbegrensningen gjelder for goodwill, men for goodwill skal forventet gjenværende levetid vurderes ved hver regnskapsavslutning og på tidspunkt for eventuell nedskrivning av goodwill.

I henhold til IFRS skal ikke goodwill avskrives, men det skal foretas en årlig verdivurdering av goodwill. Dersom den virkelige verdien av goodwill er lavere enn den bokførte verdien, skal det foretas en nedskrivning til virkelig verdi.

Nedskrivning av goodwill kan ikke reverseres, på dette punktet er IFRS og regnskapslovens regler sammenfallende.

Opplysninger om regnskapsprinsipper

Det skal gis noteopplysninger om anvendt regnskapsprinsipp for regnskapsføring av utgifter til egen utvikling. Opplysningene skal sette regnskapsbrukerne i stand til å forstå hvordan ledelsen har operasjonalisert kriteriene for balanseføring. Dette vil innebære at det ikke er tilstrekkelig å gjenta en tekst fra en notemal eller standarden for øvrig. Regnskapsbrukerne skal settes i stand til å vurdere hvordan balanseføringskriteriene i standarden er anvendt, herunder hvilke forutsetninger som ligger til grunn og ledelsens skjønsmessige vurdering.

Små foretak

I regnskapsloven er det ikke gitt unntak for små foretak i tilknytning til vurderingsregler for immaterielle eiendeler, men små foretak har noe lempeligere notekrav.

I regnskapsstandarden for små foretak (NRS 8) er det gitt en generell adgang til kostnadsføring av utgifter til egen utvikling av immaterielle eiendeler. For øvrig gjelder NRS 19 også for små foretak, med unntak av noteopplysningene.

Tidligere fulgte det av NRS 8 at dersom små foretak valgte å regnskapsføre i henhold til hovedreglene, måtte relevante notekrav i regnskapsloven §§ 7-2 til 7-34 og regnskapsstandardene følges, med mindre noe annet fulgte av NRS 8 eller den aktuelle standarden. Etter lovendringene i desember 2021 er NRS 8 taus rundt dette. Vi mener at små foretak som velger regnskapslovens hovedregler også bør gi de noteopplysninger som hører med til det valgte regnskapsprinsippet i samsvar med krav i loven og den aktuelle regnskapsstandarden.

Om KPMG



Hold deg oppdatert



Redaktør for Verdt å vite



© KPMG AS and KPMG Law Advokatfirma AS, Norwegian limited liability companies and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.
