

NRS 19 Immaterielle eiendeler



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor
Kjell Magne Baksaas
Høgskolen i Vestfold
Baksaas er førstelektor og har i tillegg en bistilling som fagansvarlig regnskap i Grant Thornton Revisjon AS.
Synspunkter som kommer frem, står for forfatterens egen regning.

I desember 2012 ble *NRS 19 Immaterielle eiendeler* vedtatt. Standarden følger i hovedsak innholdet fra tidligere foreløpig standard, men er oppdatert med noen begrensede endringer og presiseringer.

Forenkling har hatt forrang fremfor internasjonal tilpasning. Strukturen fra foreløpig regnskapsstandard er beholdt.

Standarden har virkning for regnskapsår som starter 1. januar 2013 eller senere. Anvendelse tidligere enn dette er tillatt.

Immaterielle eiendeler er et komplisert område, både regnskapsfaglig og forretningsmessig. Det har en tid vært behov for noen konkrete endringer i standarden på dette området. En full gjennomgang har derimot ikke vært ønskelig nå, blant annet i lys av strategidiskusjonen i NRS. Derfor ble det også valgt å beholde den samme strukturen som tidligere.

Denne artikkelen behandler kort reglene for immaterielle eiendeler og gjennomgår endringene fra tidligere foreløpig standard. NRS har helt siden 2007 hatt på agendaen en endring av NRS (F) IME. I starten av 2012 ble det sendt ut høringsforslag som nå har resultert i den endelige NRS 19.

De aller fleste foretak har betydelige immaterielle verdier. Prinsipper og vurderingsregler for regnskapsmessig behandling av disse er av vesentlig betydning for regnskapsbrukerne.

En undersøkelse av alle oppkjøp de børsnoterte foretakene gjorde i 2010 og 2011, viser at av totalt vederlag, allokteres omlag 1/3 til identifiserte immaterielle eiendeler og 1/3 til goodwill (Kristianslund, Mofoss, Johannesen, Strandberg 2012)¹. I dette tallmaterialet skiller det ikke mellom oppkjøp av foretak som benytter regnskapspråket IFRS og foretak som benytter hovedreglene i regnskapsloven. Store foretak vil naturlig nok veie tungt i denne statistikken, men den er etter min oppfatning en indikasjon på at det dreier seg om betydelige verdier. Ofte er det slik at de immaterielle eiendelene først blir balanseført etter et oppkjøp.

Hovedtrekk i NRS 19 Immaterielle eiendeler

Balanseføring av immaterielle eiendeler følger av det grunnleggende sammenstillingsprinsippet, jf. rskl. §4-1 nr. 3. Hovedregelen er at når et foretak har utgifter som senere vil resultere i økonomiske fordeler, skal utgiftene matches med fordelene. Ofte vil det kunne være stor usikkerhet om de fremtidige fordelene. Beste estimat skal benyttes og forsiktighetsprinsippet foreskriver at tap skal kostnadsføres så snart det er sannsynlig.

Det er vesentlig å skille mellom immaterielle verdier og immaterielle eiendeler.

Immaterielle verdier omfatter alle verdier et foretak har ut over fysiske og finansielle eiendeler. Foretakets egen goodwill vil være inkludert. Immaterielle eiendeler omfatter derimot kun de immaterielle verdiene som kvalifiserer til å bli balanseført som egne eiendeler i regnskapet. Internt utviklet goodwill skal som kjent ikke balanseføres.

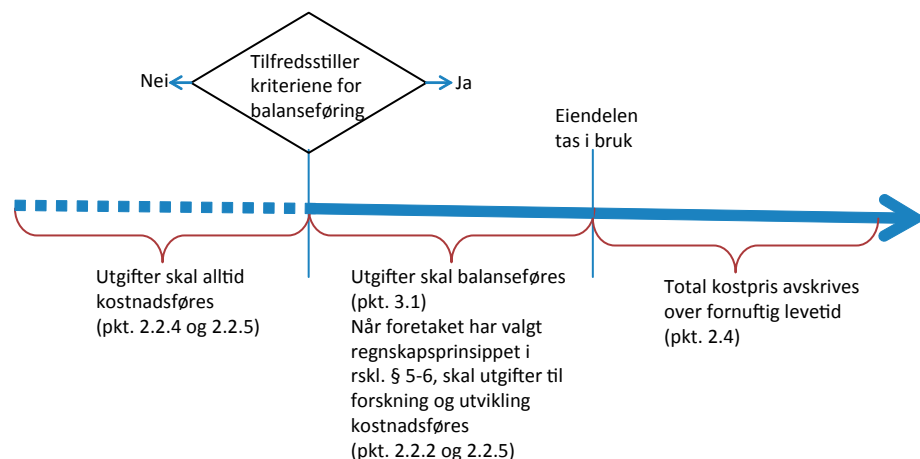
Hvordan skal så den regnskapsmessige behandlingen være når foretaket har hatt utgifter i forbindelse med immaterielle verdier? Det er nyttig å se på utgiftene i tre ulike situasjoner:

- Dersom de immaterielle verdiene inngår i et kjøp av virksomhet, har NRS 17 pkt. 6.1.5 veiledning om regnskapsmessig behandling.
- Videre dersom utgiften er anskaffelse av en immateriell eiendel, skal denne eiendelen bli balanseført, NRS 19 pkt. 2.3.2.
- For den siste gruppen utgifter, nemlig egne tilvirkede eiendeler, må det foretas kompliserte vurderinger før balanseføring.

Internt tilvirkede eiendeler

En tidslinje illustrerer en vanlig livssyklus til en immateriell eiendel.

Det mest kompliserte for de fleste vil være å finne tidspunktet der kriteriene for balanseføring av egne utviklede eiendeler



oppfylles slik at balanseføring kan starte. Et flytdiagram viser vurderingene som må foretas.

Vurderinger som må gjøres før balanseføring av immaterielle eiendeler

1. Anleggsmidler

Standarden omhandler kun anleggsmidler og eiendeler uten fysisk substans og som er ikke-pengeposter, jf. NRS 19 pkt. 1 og 2.1.1.

2. Vedlikehold

Vedlikehold vil ikke medføre økte økonomiske fordeler i fremtiden og skal derfor følgelig kostnadsføres når de påløper, jf. NRS 19 pkt. 2.2.3.

3. Regnskapsprinsipp om å kostnadsføre egen forskning og utvikling

Foretak kan velge å benytte regnskapsprinsippet om å kostnadsføre alle utgifter til egen forskning og utvikling, jf. rskl. § 5–6. Dette er et regnskapsprinsipp som i stor grad benyt-

tes i praksis. Begrepet forskning og utvikling er ikke definert i lov eller forarbeider, men standarden inneholder en del veiledning om dette, jf. NRS 19 pkt. 2.2.2 og 2.3.1.

Deretter følger tre vurderinger om de fremtidige økonomiske fordelene, jf. NRS 2.3.3.

4. Fremtidig økonomisk fordel – identifisere
Først må foretaket være i stand til å identifisere den fremtidige fordel som knytter seg til eiendelen. Det er således et krav at fordelene må kunne skilles ut fra fordelene knyttet til foretakets goodwill.

En mulig identifisering av fordelene er at den immaterielle eiendelen kan skilles ut. Dette vil si at eiendelen kan selges, leies ut eller fordelene knyttet til denne kan overføres andre på annen måte, jf. NRS 19 pkt. 2.1.1.

5. Fremtidig økonomisk fordel – kontroll
Den neste vurderingen er om foretaket kontrollerer den fremtidige fordelene. Kon-

troll er tosidig. Det er uttrykt som en positiv side ved at det er foretaket som får fordelene, og en negativ, det vil si at foretaket kan hindre andre i å få den samme fordelene. En måte å oppnå slik kontroll på er ved juridisk beskyttelse, jf. NRS 19 pkt. 2.1.1.

6. Fremtidig økonomisk fordel – sannsynliggjøre suksess

Den siste vurderingen om den fremtidige økonomiske fordelene, er sannsynliggjøring av at utviklingsarbeidet blir en suksess og dermed er/blir en immateriell eiendel. Standarden foreskriver at sannsynliggjøringen ut fra beste estimater skal inneholde tre elementer:

7. Hvordan den økonomiske fordelene forventes oppnådd, for eksempel ved økte inntekter eller reduserte kostnader
 - a. Foretakets evne til og intensjon om å benytte seg av fordelene
 - b. Foretakets tilgang til ressurser som er nødvendige for å oppnå fordelene

Jf. NRS 19 pkt. 2.3.1.

8. Pålitelig måling av anskaffelseskost

Et generelt krav er at anskaffelseskosten er målbar. Også på dette punktet kan foretak støte på ekstra utfordringer. Opparbeiding av immaterielle verdier kan være tett sammenknyttet med annen aktivitet i foretaket. Standarden krever før balanseføring at foretaket både skal kunne skille aktivitetene knyttet til tilvirkning av en immateriell eiendel ut fra øvrige aktiviteter og ha et registreringssystem som gjør det mulig å måle utgifter som har gått med til disse aktivitetene, jf. NRS 19 pkt. 2.2.3 og 2.3.3.

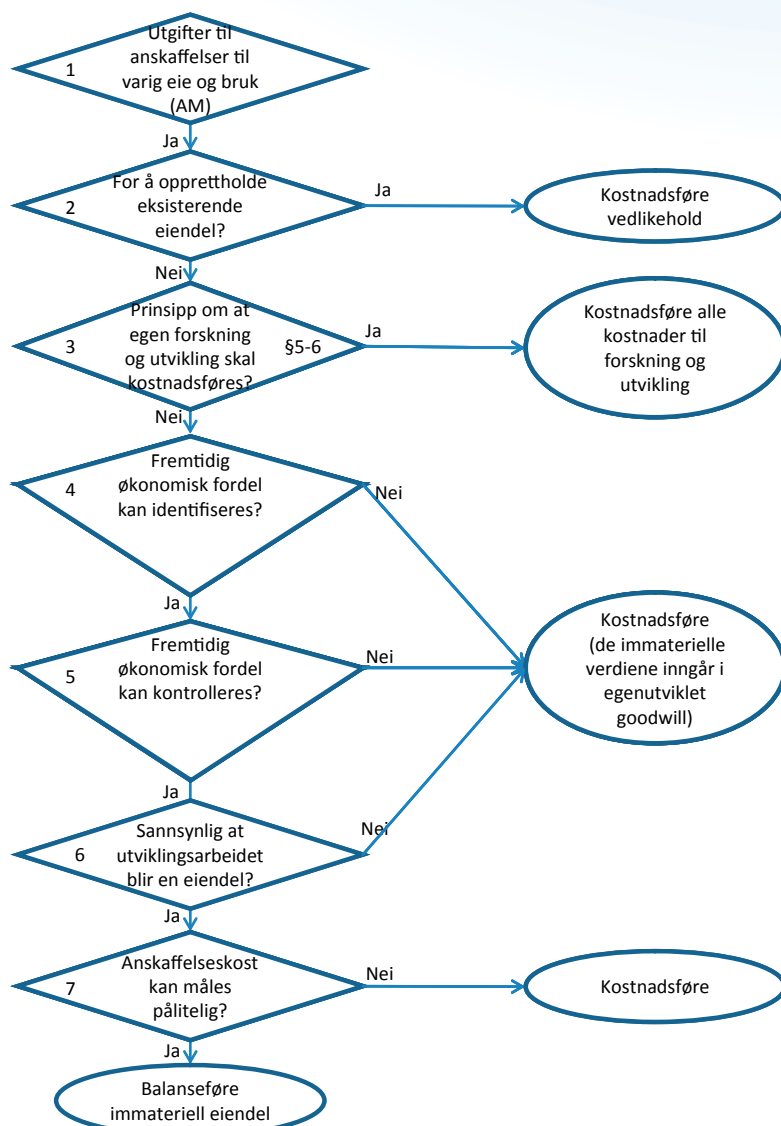
Balanseføring

Når alle disse vurderingene er gjennomgått, og resultatet er at foretaket har en immateriell eiendel, følger det av de generelle prinsippene i regnskapsloven at foretaket har en plikt til å balanseføre den immaterielle eiendelen.

Endringer i NRS 19 i forhold til foreløpig standard

Regnskapsprinsipp om kostnadsføring av egen forskning og utvikling

Regnskapslovens § 5–6 gir adgang til å kostnadsføre utgifter til forskning og utvikling selv om kriteriene for balanseføring er oppfylt. God regnskapspraksis foreskriver at dette må skje ved at foretaket velger kostnadsføringsadgangen som regnskapsprinsipp. Dette innebærer at prinsippet må benyttes konsekvent over tid, jf. rskl. § 4–4.



Regnskap

Forenklingssadgangen i regnskapsloven kan benyttes av alle regnskapspliktige. Anbefalingen i tidligere standard om at kostnadsføring etter § 5–6 ikke burde benyttes, er fjernet. Motivasjonen har vært forenklingssyn.

Etter innspill fra Revisorforeningen i høringsrunden, ble punktet 2.2.2 *Balanseføring eller kostnadsføring* omformulert. Der som et foretak har valgt regnskapsprinsippet i samsvar med § 5–6, krever ikke standarden at foretaket vurderer om kriteriene for balanseføring er oppfylt. Tidligere foreskrev standarden at man uansett skulle foreta en vurdering av om kriteriene for balanseføring var oppfylt. Dette gjaldt selv om foretaket hadde valgt regnskapsprinsippet om kostnadsføring i henhold til § 5–6. Vi har tidligere sett hvor omfattende en slik vurdering kan være, og punktet er nå altså forenklet. Dette vil berøre en stor del av foretakene fordi det erfaringsmessig er mange foretak som velger dette regnskapsprinsippet.

Utgifter som påløper før en eiendel tilfredsstill kriteriene, skal kostnadsføres

Det sentrale spørsmålet om en utgift tilfredsstill definisjonene til innregning som immateriell eiendel, er en vurderingssak. Denne vurderingen skal skje på tidspunktet utgiften påløper og skal ikke endres i ettertid. Dette presiseres i punkt 2.2.4 *Tilbakeføring av tidligere kostnadsførte utgifter*. Det heter nå: «Utgifter som er kostnadsført før dette tidspunktet, kan ikke balanseføres på et senere tidspunkt. Begrunnelsen er at kriteriene ikke var tilfredsstillt da utgiftene ble pådratt.»

En spesiell situasjon oppstår dersom et foretak endrer regnskapsprinsipp fra kostnadsføring av utgifter til egen forskning og utvikling til lovens hovedregel med balanseføring. NRS 5 angir veiledning om behandling av prinsippendring. Det vil si at inngående balanse skal omarbeides i henhold til nytt prinsipp. Effekten skal som hovedregel være at utgifter som tidligere er kostnadsført, nå skal balanseføres. En slik prinsippendring skal selvfølgelig ikke medføre at man reverserer kostnadsførte utgifter som på innregningstidspunktet ikke kunne balanseføres som immateriell eiendel fordi kriteriene ikke var oppfylt. Både endringen i pkt. 2.2.4 og 2.2.5 er gjennomført for å tydeliggjøre dette. En prinsippendring vil altså medføre at tidspunktet for når balanseføringskriteriene ble oppfylt, må fastsettes. Det kan være enda mer krevende å fastsette dette tidspunktet bakover i tid. Tidligere lemping med omarbeiding til nytt prinsipp er beholdt i punkt 2.2.5. Ut fra kost-nytte er det akseptabelt at omarbeiding

til nytt prinsipp ikke gjennomføres med fullstendig tilbakevirkende kraft.

Innregning av låneutgifter

Anskaffelseskost inkluderer alle utgifter som medgår i utviklingen av eiendelen – både direkte og indirekte, både variable og faste. Det er et karakteristisk trekk at utviklingen av immaterielle eiendeler kan gå over flere regnskapsperioder. Pålopte låneutgifter er dermed en del av anskaffelseskost. Standarden er nå tilpasset regnskapslovens unntak gjennom § 5–4. Dette er også en forenkling for alle regnskapspliktige. Det heter nå i punkt 2.3.3.: «Låneutgifter inngår i anskaffelseskost. Etter regnskapsloven § 5–4 tredje ledd er det likevel adgang til å kostnadsføre låneutgifter.» Men også her foreskriver god regnskapsskikk at benyttelse av denne lempingsadgangen er valg av regnskapsprinsipp, jf. punkt 3.1.

Notekrav om pågående FoU-aktiviteter

Siste setning i avsnitt 3.2. er oppdatert som følge av lovendring i regnskapslovens § 7–14. Notekravet lyder nå: «Vesentlige pågående forsknings- og utviklingsaktiviteter beskrives i note til årsregnskapet.» Tidligere formulering om omtale i årsrapporten er strøket.

Mindre endringer

Begrepet *kundeportefølje* er strøket som eksempel i punkt 2.1.1 underavsnitt *Kontroll*. Avsnittet gir ellers eksempler på identifiserbare økonomiske fordeler som i fravær av juridisk beskyttelse normalt ikke gir foretaket tilstrekkelig kontroll for å tilfredsstill definisjonen av en immateriell eiendel. Regnskapsstandardstyret mener ut fra teori og praksis at kundeportefølje ikke er et godt eksempel på dette.

Tilordning av immaterielle eiendeler ved virksomhetskjøp er behandlet i *NRS 17 Virksomhetskjøp og konsernregnskap* punkt 6.1.5. Det er tatt inn henvisning til NRS 17 i punktene 2.3.2 og 2.7.1.

Internasjonal regnskapsskikk

Alle henvisninger til internasjonale standarder er strøket. *Punkt 2.9 Internasjonale/ Utenlandske prinsipper* er således strøket.

På den annen side bruker standarden noen steder internasjonale standarder som argumentasjon for valgte løsninger. Disse henvisningene er videreført. Til en viss grad er henvisningen til internasjonal praksis ikke oppdatert, men i lys av strategien som er valgt i denne omgang, er heller ikke henvisningene endret.

NRS 19 er således ikke tilpasset og harmonisert med siste endringer av *IAS 38 Immaterielle eiendeler*².

NRS har som kjent vedtatt ny strategi for utviklingen av god regnskapsskikk. IFRS for SMEs³ skal danne utgangspunkt. Denne har et generelt forbud mot balanseføring av internt utviklede immaterielle eiendeler, jf. IFRS for SMEs punkt 18.4 og 18.14 flg. I den pågående endringsprosessen av IFRS for SMEs vil dette forbudet bli et tema. Konklusjonen fra denne prosessen vil antagelig først være tilgjengelig godt ut i neste år. Uansett vil en fremtidig norsk standard kunne bygge på våre nåværende regler. Regsapsregulering av immaterielle eiendeler vil fortsatt være et interessant område.

Struktur

Strukturen i nåværende standard er ikke optimal og er til dels tungt tilgjengelig. I starten av 2012 sendte NRS på høring en omarbeidet standard med ny struktur. Høringssvarene viste at den nye standarden ble oppfattet som bedre, men at den samtidig medførte en del spørsmål om utilsiktet endring av materielt innhold. NRS valgte, i denne omgang, kun å implementere de konkrete endringene i nåværende struktur. En endring som dog har lettet tilgjengeligheten i standarden, er etter vår mening den substansielle endringen i pkt. 2.2.2. Foretak som har som prinsipp å benytte lempingsregelen i § 4–6, trenger ikke lenger vurdere om de egenutviklede immaterielle verdiene tilfredsstill kriteriene for innregning som eiendel.

Små foretak NRS 8

God regnskapsskikk for små foretak er behandlet i NRS 8. Punkt 2.10 Små foretak er derfor strøket.

God regnskapsskikk for små foretak i NRS 8 følger egen oppdatering og er ikke vurdert nå. Lempingene som NRS 8 pkt. 4.3.1.1.1 gir adgang til, videreføres.

Foreslåtte endringer ikke tatt med

I høringsforslaget var det foreslått en endring i punkt 2.4. om at «I særlige tilfeller vil kombinasjonen av balanseført verdi, forventet økonomisk levetid og restverdi tilsa at ingen årlige avskrivninger best vil tilfredsstill kravet til fornuftig avskrivningsplan.». Basert på høringssvarene er denne endringen ikke videreført. Punkt 2.4 er dermed uendret fra foreløpig standard til endelig standard.

² Den aktuelle standard under regnskapsspråket IFRS.

³ IASB: International Accounting Standard for Small and Medium-sized Entities.



NYHET!

Nå kan klientene dine få alle bilag fra Coop på én faktura

De fleste regnskapsførere og økonomiansvarlige kjenner problemet: Bilagene fra ulike småinnkjøp til små og mellomstore klienter kommer i hauger og poser, og ikke alltid til rett tid.

Med Coop Bedriftskort er dette problemet løst. Da får du en månedlig faktura med mva-oppstilling og alle enkeltkjøp spesifisert. Fakturaen er godkjent som regnskapsbilag, og brukerne av kortet behøver ikke lenger ta vare på og levere inn kassakvitteringer. Slik spares tid og frustrasjon ved at du kan gjennomføre en enkel og samlet kontering av klientens kjøp i alle Coops butikker.

Les mer om hvordan Coop Bedriftskort kan forenkle rutiner og økonomistyring både hos dine klienter, – og i din egen bedrift på www.coop.no/bedrift

Det meste kan kjøpes med Coop Bedriftskort:

- Dagligvarer
- Byggevarer
- Elektronikk
- Kontorartikler

Opptil kr 300.000 i kredittramme. Inntil 58 dager rentefri kreditt.



Søk om Coop Bedriftskort i dag på www.coop.no/bedrift

