

15. Immaterielle eiendeler

15.1 Innledning

Fremveksten av kunnskapssamfunnet i en verden hvor teknologi blir stadig viktigere, har flyttet fokus fra fysiske driftsmidler til immaterielle ressurser. Regnskapsreglene for den finansielle rapporteringen har bare i begrenset grad lyktes i å reflektere denne utviklingen. Dette henger mye sammen med at det er vanskeligere å identifisere og måle immaterielle ressurser enn fysiske driftsmidler.

IFRS er balanseorientert, men likevel er vesentlige verdier holdt utenfor balansen. For eksempel bidrar forbudet mot balanseføring av forskningsaktiviteter til at balansen ikke representerer et fullstendig bilde av den finansielle stillingen. Det samme gjelder forbudet mot balanseføring av en rekke andre inntektsgenererende aktiviteter som utvikling av humankapital.

Regnskapsføring av immaterielle eiendeler er regulert i IAS 38. Etter denne standarden skal immaterielle eiendeler regnskapsføres til anskaffelseskost ved førstegangsinnregning, og i etterfølgende perioder kan man velge mellom kostmodellen og verdireguleringsmodellen. Dette er samme utgangspunkt som for fysiske driftsmidler, men immaterielle eiendeler er i natur mindre håndgripelige og krever andre vurderinger enn fysiske driftsmidler. Eksempelvis kan det være vanskeligere å underbygge at en immateriell eiendel tilfredsstill kriteriene for balanseføring, noe som kan påvirke både *om* utgifter kan balanseføres og *når* balanseføring kan starte. Det er også sjelden at kravene til bruk av verdireguleringsmodellen er oppfylt for immaterielle eiendeler, for eksempel kravet om et aktivt marked (IAS 38.75), og denne modellen omtales derfor ikke i særlig grad i denne artikkelen.

Tilfredsstill en utgift kriteriene for balanseføring etter IAS 38, åpner ikke standarden for noe valgdrag, men krever at utgiftene *skal* balanseføres.

15.2 Virkeområde

IAS 38 omhandler både kjøpte og tilvirkede immaterielle eiendeler. Det er imidlertid en rekke immaterielle eiendeler som er omhandlet og skal følge krav i andre standarder, for eksempel immaterielle eiendeler som er en del av en virksomhets varekretsløp

(IAS 2), utsatt skattefordel (IAS 12), immaterielle eiendeler som inngår i leieforhold (IFRS 16), goodwill ved virksomhetskjøp (IFRS 3) og immaterielle eiendeler som er holdt for salg (IFRS 5). Noen av disse temaene, samt verdsettelse og nedskrivning av immaterielle eiendeler, er omhandlet i egne artikler og omtales følgelig ikke i denne artikkelen. Det samme gjelder immaterielle eiendeler som er anskaffet som del av en virksomhetssammenslutning som regnskapsføres etter IFRS 3.

I noen tilfeller må skjønn utøves for å vurdere om eiendeler skal regnskapsføres i samsvar med IAS 38 eller i samsvar med andre standarder som for eksempel IAS 16 eller IAS 2.

Teorieksempel 15.1: Programvare

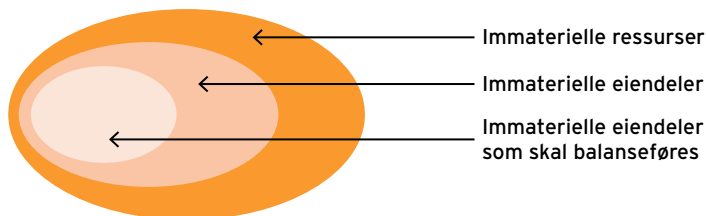
Programvare er i utgangspunktet en immateriell eiendel og skal regnskapsføres etter IAS 38. Dersom programvaren er en integrert del av et driftsmiddel, for eksempel slik at maskinvaren ikke vil fungere uten den spesifikke programvaren, skal programvaren i mange tilfeller regnskapsføres etter IAS 16.

Teorieksempel 15.2: Filmrettigheter

Filmrettigheter er i utgangspunktet en immateriell eiendel (IAS 38.6). Dersom en rettighet holdes for salg til kunder, tilfredsstillers den også definisjonen av varelager i IAS 2.6. Men selv ved salgsformål kan man hevde at rettigheten ikke blir forbrukt og kan selges om igjen, og at den dermed bør klassifiseres som immateriell eiendel. I en del situasjoner kan derfor både IAS 2 eller IAS 38 være aktuelle, avhengig av de konkrete omstendighetene.

15.3 Definisjon av immaterielle eiendeler og kriterier for balanseføring

Selskaper kan bruke ressurser på anskaffelse, utvikling, vedlikehold og forbedringer av en rekke immaterielle ressurser. Dette kan være ansattes kompetanse, effektivisering av prosesser, varemerker, markedskunnskap, kundelister, kundelojalitet, lisenser, patenter, programvare med mer. Det er imidlertid ikke alle immaterielle ressurser som kan innregnes som immaterielle eiendeler i balansen. Immaterielle eiendeler er en undergruppe av immaterielle ressurser, og immaterielle eiendeler som skal innregnes i balansen, er en undergruppe av immaterielle eiendeler, se figur 15.1.



Figur 15.1 Immaterielle eiendeler som skal balanseføres er en undergruppe av immaterielle eiendeler som igjen er en undergruppe av immaterielle ressurser.

15.3.1 Immaterielle eiendeler

IAS 38.8 definerer en *eiendel* som en ressurs

- Som kontrolleres av et selskap som et resultat av tidligere hendelser, og
- Som fremtidige økonomiske fordeler forventes å tilflyte selskapet fra

En *immateriell eiendel* er videre definert som

en identifiserbar, ikke-monetær eiendel uten fysisk substans.

For at en eiendel skal være en *immateriell eiendel*, krever definisjonen ovenfor altså at tre ytterligere kriterier er oppfylt, utover selve eiendelsdefinisjonen. For det første må eiendelen *være uten fysisk substans*. Dette kravet er i utgangspunktet selvforklarende, men i enkelte tilfeller kan den immaterielle eiendelen være en del av, eller resultere i, en materiell eiendel, og skjønn må utøves for å vurdere om eiendelen skal behandles som en immateriell eiendel.

Teoriksempel 15.3: Forskning og utvikling

Forsknings- og utviklingsutgifter pådras for å opparbeide kunnskap, og denne kunnskapen kan resultere i en materiell eiendel som for eksempel en prototype. Normalt vil den materielle komponenten i slike utviklingsprosjekter være underordnet den immaterielle komponenten.

For det andre må eiendelen være *ikke-monetær*. Dette innebærer at ressursen ikke må bestå av penger eller eiendeler som vil bli mottatt som penger med et beløp som er fastsatt eller bestemt. Dersom dette kravet ikke er oppfylt, er det ofte tale om en finansiell eiendel. For det tredje må eiendelen være *identifiserbar*. Dette kravet innebærer at ressursen enten er utskillbar eller oppstår av kontraktsmessige eller andre juridiske retter. At en eiendel er utskillbar vil si at den kan skilles ut fra eller deles fra selskapet og selges, overføres, lisensieres, leies ut eller byttes, enten separat eller sammen med en tilknyttet kontrakt, eiendel eller forpliktelse (IAS 38.12). Kravet til identifiserbarhet innebærer at immaterielle eiendeler kan skilles fra egenutviklet goodwill. Egenutviklet goodwill kan ikke balanseføres (IAS 38.48).

Kravet i eiendelsdefinisjonen om at den immaterielle ressursen skal kontrolleres av selskapet, forutsetter normalt at ressursen har sitt utspring i juridiske rettigheter. I mangel av juridiske rettigheter, for eksempel en juridisk bindende avtale, vil det ofte være vanskelig å oppfylle kontrollkriteriet (IAS 38.13). Ansattes kompetanse, for eksempel opparbeidet gjennom erfaring og opplæring, representerer en immateriell ressurs, men ettersom et selskap ikke kan forhindre at ansatte

slutter og tar med seg kompetansen, kontrollerer ikke selskapet denne ressursen og den representerer således ingen immateriell eiendel etter IAS 38 (IAS 38.15).

Teoriksempel 15.4: Ansattes kompetanse

Et selskap kjøper en farmasøytisk virksomhet. En kritisk faktor i selskapets oppkjøpsbeslutning er kompetansen til kjemikerne som er ansatt i den farmasøytiske virksomheten. Det er imidlertid ingen juridisk bindende avtaler som hindrer kjemikerne i å slutte, og det er derfor lite sannsynlig at selskapet kan balanseføre en separat immateriell eiendel som reflekterer kjemikernes kompetanse.

Et annet selskap kjøper en fotballklubb. En kritisk faktor i selskapets oppkjøpsbeslutning er fotballspillernes kompetanse. Fotballspillerne er knyttet til klubber gjennom kontrakter og skifte av klubb vil innebære kontraktsforhandlinger og må følge etablerte regler. Selskapet har derfor kontraktsmessig kontroll med verdiene knyttet til fotballspillerne og kan derfor normalt balanseføre den tilhørende retten som en separat immateriell eiendel.

Teoriksempel 15.5: Kundeportefølje

Kundeporteføljer representerer også immaterielle ressurser som på mange måter har den samme begrensningen som ansattes kompetanse ved at selskapet ikke kan kontrollere kundenes lojalitet. I IAS 38.16 er det imidlertid lagt til grunn at dersom kundeporteføljer overdras, så er overdragelsen i seg selv god nok dokumentasjon på at kundeporteføljen er kontrollerbar og således representerer en immateriell eiendel.

15.3.2 Immaterielle eiendeler som kan balanseføres

Balanseføring av en immateriell eiendel krever for det første at eiendelen tilfredsstiller definisjonen av en immateriell eiendel ovenfor. For det andre må det være sannsynlig at de forventede fremtidige økonomiske fordelene som kan henføres til eiendelen, tilfaller selskapet. For det tredje må eiendelens anskaffelseskost kunne måles pålitelig (IAS 38.21). I denne artikkelen refererer vi til de to siste kriteriene som *sannsynlighetskriteriet* og *pålitelighetskriteriet*. Terskelen for sannsynlighetskriteriet forstås normalt som mer sannsynlig enn ikke, jf. IAS 37.

I enkelte tilfeller i praksis finner en ved første øyekast at kriteriene ovenfor tilsynelatende er oppfylt. Ved nærmere evaluering fremstår det imidlertid som usikkert hvordan en på en tilstrekkelig pålitelig måte skal klare å sannsynliggjøre de økonomiske fordelene. Dette gjelder typisk i forbindelse med utvikling av interne styringsprosesser og -moduler, interne forretningsmodeller og lignende. De økonomiske fordelene knyttet til slike ressurser kan være kostnadsbesparelser eller inntekter. Et internt prosjekt som fører til en ny styringsmodell vil for eksempel på sikt kunne skape ikke-ubetydelige kostnadsbesparelser, mens et internt prosjekt som leder til en ny forretningsmodell på sikt vil kunne gi større markedsandeler og økte inntekter. Å sannsynliggjøre disse kostnadsbesparelsene på en tilstrekkelig måte vil imidlertid ofte ikke være mulig. I denne sammenhengen vises det spesielt til kravene i IAS 38.57 som er nærmere drøftet nedenfor.

Teorieksempel 15.6: Salgsfremmende tiltak

Det følger av IAS 38.69 at utgifter til «annonsering og salgsfremmende tiltak» skal kostnadsføres. Underforstått anses utgifter til denne typen tiltak aldri å gi opphav til en immateriell eiendel som tilfredsstillende kriteriene til balanseføring.

I noen bransjer skjer alt eller deler av salget ved bruk av salgskataloger. Betydelige utgifter pådras i forbindelse med utarbeidelse av salgskatalogene, og spørsmålet som oppstår, er *når* disse utgiftene skal kostnadsføres. Dette er spesielt relevant når katalogene utarbeides og sendes ut i en regnskapsperiode, og det tilhørende salget skjer i en senere periode. Tre alternativer synes i utgangspunktet aktuelle: 1) når katalogene mottas fra katalogprodusenten, 2) når katalogene distribueres til kundene og 3) i takt med økt salg som følge av salgskatalogenes markedsføringseffekt. Balanseføring av katalogutgiftene ville gitt opphav til en eiendel som er problematisk lys av eiendelsdefinisjonen, spesielt ettersom det kan være vanskelig å skille slike immaterielle eiendeler fra egenutvikling av goodwill (IAS 38.BCZ46). IASB har presisert at utgifter til salgskataloger må kostnadsføres (IAS 38.69(c)) når selskapet mottar eller kan motta katalogene (IAS 38.69A). I vårt eksempel er det følgelig alternativ 1) som gjelder. I de sjeldne tilfeller hvor salgskatalogene selges, anses katalogene som en vare i samsvar med IAS 2.

Et annet eksempel er et farmasøytisk selskap som kjøper kjøleskap med eneste hensikt å gi kjøleskapene videre til leger som del av selskapets markedsføringsaktivitet uten at legene påtar seg noen forpliktelser knyttet til kjøleskapene. IFRS IC uttalte seg om regnskapsmessig behandling av eventuelle kjøleskap som selskapet har på lager på balansedagen, og med tilsvarende begrunnelse som for salgskataloger ovenfor, konkluderte IFRS IC med at kjøleskap på lager må kostnadsføres¹.

I utgangspunktet skal også påkostninger på balanseførte immaterielle eiendeler balanseføres. Imidlertid kan det være vanskelig å skille påkostning fra vedlikehold av de immaterielle eiendelene og det kan være vanskelig å skille utgifter til påkostning fra utgifter til andre immaterielle eiendeler eller egenutviklet goodwill som ikke kan balanseføres. Utgifter etter førstegangsinnregning av en immateriell eiendel vil derfor kun i sjeldne tilfeller tilfredsstillende kravene til balanseføring (IAS 38.20).

15.3.3 Egenutviklede immaterielle eiendeler

Når immaterielle eiendeler anskaffes gjennom en kjøpstransaksjon på armlengdes avstand, anses normalt både sannsynlighetskriteriet og pålitelighetskriteriet for balanseføring å være oppfylt, både ved separat kjøp (IAS 38.25–26) og når de anskaffes som del av en virksomhetssammenslutning (IAS 38.33). For egenutviklede immaterielle eiendeler kan det kreves mer skjønn for å vurdere om kriteriene for balanseføring er oppfylt.

¹ Se IFRIC Update September 2017.

Én skjønsmessig vurdering er grensedragningen mellom forskning og utvikling. Denne grensedragningen er sentral da regnskapsmessig behandling er ulik for utgifter til henholdsvis forskning og utvikling (se nedenfor). *Forskning* utøves for å oppnå ny vitenskapelig og teknisk kunnskap og forståelse mens *utvikling* anvender forskningsresultater for å utvikle nye eller forbedrede produkter eller prosesser (se IAS 38.8 for mer detaljert definisjon).

Goodwill

Egenutviklet goodwill kan ikke balanseføres (IAS 38.48). Goodwill som er anskaffet som del av en virksomhetssammenslutning balanseføres i samsvar med IFRS 3.

Forskning

I IAS 38 er det lagt til grunn at utgifter til forskning aldri oppfyller kriteriene for balanseføring. Slike utgifter skal derfor kostnadsføres etter hvert som de påløper (IAS 38.54).

Utvikling

Utviklingsutgifter vil derimot kunne kvalifisere for balanseføring. Et eksempel på en utviklingsaktivitet er design, konstruksjon og testing av prototyper (IAS 38.59). For å kunne balanseføre utviklingsutgifter må alle følgende kriterier være oppfylt og dokumentert (IAS 38.57):

- De tekniske forutsetningene for å fullføre den immaterielle eiendelen med sikte på at den vil bli tilgjengelig for bruk eller salg
- At selskapet har til hensikt å fullføre den immaterielle eiendelen og ta den i bruk eller selge den
- Selskapets evne til å ta den immaterielle eiendelen i bruk eller selge den
- Hvordan den immaterielle eiendelen med sannsynlighet vil generere fremtidige økonomiske fordeler
- Tilgjengeligheten av tekniske, finansielle og andre ressurser til å fullføre utviklingen og ta den immaterielle eiendelen i bruk eller selge den
- Selskapets evne til å måle pålitelig de utgiftene som er henførbare til den immaterielle eiendelen mens den er under utvikling

En må med andre ord sannsynliggjøre både teknologisk og kommersiell suksess. Vurderingen må også ta hensyn til i hvilken rekkefølge beslutninger tas i selskapet. Før ledelsen på et relevant nivå har gitt klarsignal for gjennomføring av et prosjekt, vil det ofte ikke være grunnlag for balanseføring.

IAS 38 stiller ikke krav om faste kontrakter for å underbygge at eiendelen forventes å generere fremtidige økonomiske fordeler, men viser til IAS 36 og hva som må dokumenteres av forventede kontantstrømmer i forbindelse med nedskrivningsvurderinger (IAS 38.60). I denne sammenhengen er spesielt IAS 36.30 og IAS 36.33 relevante. Disse paragrafene gir retningslinjer for beregning av bruksverdi, herunder krav til dokumentasjon i denne forbindelsen.

I noen tilfeller er det ikke opplagt om en erverver en separat immateriell eiendel eller om en mottar tjenester som representerer bidrag til eget utviklingsprosjekt. I det første tilfellet gjelder IAS 38.25, som normalt leder til balanseføring. I det andre tilfellet gjelder IAS 38.51 flg., og en må vurdere balanseføringskriteriene i IAS 38.57 spesielt for å kunne ta stilling til om anskaffelsen skal balanseføres eller kostnadsføres.

Teoriksempel 15.7: Kjøp av patent

Tilsynelatende skal kjøp av et patent balanseføres som en immateriell eiendel (IAS 38.25). Der som eneste formål og kontraktsmessige rett med anskaffelsen av patentet er å benytte dette i et eget forsknings- og utviklingsprosjekt, vil imidlertid regnskapsføringen bero på om kriteriene for balanseføring av utviklingsutgifter i IAS 38.57 er oppfylt eller ikke.

Utvikling i programvareselskaper

I enkelte bransjer utvikles immaterielle eiendeler for salg. Dette gjelder for eksempel programvareselskaper. Ny programvare som selges i form av lisenser utvikles fortløpende. Et programvareselskap som har lyktes i kommersielt salg av sine produkter, vil i mange tilfeller kunne påvise at kriteriene for balanseføring i IAS 38 er oppfylt i en relativt tidlig fase av utviklingen av en lignende programvare. Det er viktig i denne sammenhengen å presisere at IAS 38 i så fall ikke gir adgang til å velge, og at utgiftene *skal* balanseføres.

Praksiseksempel 15.1 Regnskapsprinsipper for egenutviklet programvare

Tietoevry sa i sine regnskapsprinsipper for 2022-regnskapet at direkte henførbare utgifter for vesentlig programvare balanseføres når visse milepæler er oppnådd.

Internally developed software

Development costs related to major new software products are capitalized as intangible assets when it is probable that the development will generate future economic benefits for the Group, and certain criteria related to commercial and technological feasibility are met. Development projects are analysed individually to determine the moment when the project has reached a milestone after which capitalization of development costs can start. Capitalization is subject to CFCs approval. Only costs which are directly attributable to the development are capitalised.

Kilde: Tietoevry, Annual Report 2022, utdrag fra note 11

Utvikling i bioteknologiselskaper

Selskaper med bioteknologisk virksomhet har ofte store utgifter til forskning og utvikling. Ett eksempel er selskaper som utvikler nye medisiner. En kan grovt inndele deres utviklingsprosess i tre faser: 1) testing av ny medisin på en liten gruppe av frivillige for å fastsette doseringsintervaller, 2) testing av ny medisin på en gruppe med syke pasienter for å avdekke medikamentets virkninger og eventuelle bivirkninger (mange nye produkter avvises i denne fasen på grunn av bivirkninger og/eller for dårlig virkningsgrad), og 3) testing av medisin på en gruppe av pasienter som er tilstrekkelig stor til at statistisk signifikante konklusjoner kan trekkes. Resultatene fra tredje fase benyttes ofte i dokumentasjonen som vedlegges søknaden om å få den nye medisinen godkjent av regulerende myndigheter. Denne utviklingsprosessen tar ofte lang tid, og kan ta opptil 8–10 år, og betydelige utgifter pådras i prosessen. Normalt er det helt frem til godkjenning en ikke-ubetydelig usikkerhet med hensyn til om en ny medisin vil bli godkjent for bruk og/ eller salg, noe som tilsier at utgifter i alle de tre fasene som er beskrevet ovenfor, normalt skal kostnadsføres.

Praksiseksempel 15.2 Utviklingsutgifter

BerGenBio presiserer i sine regnskapsprinsipper at det er usikkerhet rundt godkjennelsesprosessen og at innregningskriteriene ikke er oppfylt før det foreligger godkjenning fra myndighetene.

Research and development costs

Research costs are expensed as incurred. Internal development costs related to the Group's development of products are recognized in the income statement in the year incurred unless it meets the asset recognition criteria of IAS 38 «Intangible Assets». An internally generated asset arising from the development phase of an R&D project is recognized as an intangible asset if the Group can demonstrate:

- Its ability to use or sell the intangible assets
- The technical feasibility of completing the intangible asset so that the asset will be available for use or sale
- Its intention to complete and its ability and intention to use or sell the asset
- How the asset will generate future economic benefits
- The availability of adequate technical, financial and other resources to complete the development and use of sell the asset
- The ability to measure reliably the expenditure during development

Uncertainties related to the regulatory approval process and results from on-going clinical trials, generally indicate that the criteria are not met until the time when marketing authorisation is obtained from relevant regulatory authorities. The Group has currently no development expenditure that qualifies for recognition under IAS 38.

Kilde: BerGenBio ASA, Annual Report 2022, utdrag fra note 1.

Varenavn, avisnavn, utgivelsestitler, kundelister og lignende enheter

Utgifter til egenutvikling av varenavn, avisnavn, utgivelsestitler, kundelister og lignende enheter kan ikke balanseføres som immaterielle eiendeler (IAS 38.63). Utgifter til påkostninger av slike eiendeler kan heller ikke balanseføres selv om eiendelen opprinnelig ble kjøpt og kvalifiserte for balanseføring (IAS 38.20).

Teoriksempel 15.8: Ny layout på avis

Aviser som har utgifter til å utarbeide ny layout for avisen, må kostnadsføre disse utgiftene.

Websider

Dersom websider skal brukes til markedsføringsformål, vil utgifter til utvikling av websidene anses som «utgifter til annonsering og salgsfremmende tiltak» (IAS 38.69) og må kostnadsføres. Dersom websidene brukes direkte i de inntekts-genererende aktivitetene, for eksempel at kunder bestiller varer på websiden, kan utgiftene balanseføres dersom balanseføringskriteriene i IAS 38 er oppfylt. Disse grensedragningene for utgifter til websider er nærmere drøftet i SIC 32.

15.3.4 Forbud mot reversering av tidligere kostnadsføring

Utgifter til immaterielle eiendeler som er kostnadsført, kan ikke innregnes som del av anskaffelseskost på et senere tidspunkt (IAS 38.71). I prinsippet må en således fortløpende ta stilling til om kriteriene for balanseføring er oppfylt. I praksis vurderes dette bare periodisk, og utgifter påløpt i en nærmere avgrenset periode behandles ofte likt. Så lenge den aktuelle perioden ikke er for lang, er en slik praktisk tilnærming ofte forsvarlig. Dette gjelder imidlertid ikke dersom en konkret og identifiserbar hendelse definerer starttidspunktet for balanseføring, som for eksempel en myndighetsgodkjenning. I slike tilfeller kan en gjøre en mer presis tidfesting av starttidspunktet, og regnskapsføringen må gjenspeile det samme.

Teoriksempel 15.9: Utviklingsutgifter før og etter tidspunkt for balanseføring

Et selskap utvikler en ny produksjonsprosess. Utviklingen startet i begynnelsen av år 1 og ble fullført ved utgangen av år 2. Kriteriene for balanseføring ble oppfylt 1. desember år 1. Følgende utgifter påløp i år 1 og år 2 til utvikling av produksjonsprosessen:

År 1 frem til 1. desember	900
1.-31. desember år 1	100
År 2	2 000
Totale utviklingsutgifter	3 000

Selskapet balansefører 100 i år 1 og 2 000 i år 2, totalt 2 100. Utgiftene på 900 som påløp før 1. desember år 1 må kostnadsføres og kan *ikke* balanseføres, siden balansekriteriene først ble oppfylt etter at utgiftene ble pådratt.

15.4 Anskaffelseskost

Ved kjøp av immaterielle eiendeler er anskaffelseskost kjøpsprisen med tillegg for utgifter som er direkte henførbare til anskaffelsen og arbeidet med å forberede eiendelen til dens påtenkte formål (IAS 38.27). I IAS 38.28–32 gis nærmere retningslinjer for fastsettelse av anskaffelseskost ved *kjøp* av immaterielle eiendeler. Disse retningslinjene samsvarer i stor grad med retningslinjene for kjøp av driftsmidler i IAS 16. I praksis er det spørsmål knyttet til fastsettelsen av anskaffelseskost ved *tilvirkning* av immaterielle eiendeler som volder mest bry.

15.4.1 Direkte henførbare utgifter

Anskaffelseskost for en egenutviklet immateriell eiendel omfatter «alle direkte henførbare utgifter som er nødvendig for å skape, produsere og forberede eiendelen slik at den er i stand til å virke slik den var tiltenkt av ledelsen» (IAS 38.66). Dette omfatter blant annet utgifter til materialer og tjenester forbrukt i tilvirkningen, utgifter til lønn med videre til ansatte pådratt som en følge av tilvirkningen, registreringsavgifter (for eksempel avgifter betalt for patentregistrering), avskrivning av immaterielle eiendeler som benyttes i utviklingen av den immaterielle eiendelen og låneutgifter. En skiller ikke mellom interne og eksterne utgifter, men det er krav om at utgiftene som pådras er direkte henførbare til tilvirkningen av eiendelen.

Om tilvirkningen skjer ved bruk av ansatte eller eksterne konsulenter, skal i prinsippet ikke påvirke eiendelens anskaffelseskost utover eventuelle prisforskjeller. Dersom eksterne konsulenter er innleid spesielt til det aktuelle prosjektet, er målingen av utgiftene enkel og utgiftene er direkte henførbare. Dersom en benytter ansatte som er involvert i ulike prosjekter, må en ha etablert gode interne rutiner for belastning og akkumulering av tidsforbruk fordelt på de enkelte ansatte for at utgiftene skal kvalifisere som «direkte henførbare». I den grad så ikke er tilfellet, må utgiftene kostnadsføres. Men det er likevel *ikke* slik at selskaper i tilfeller hvor de har motiver til å begrense balanseføringen til fordel for løpende kostnadsføring kan velge å unnlate å dokumentere tids- og materialforbruk, for på den måten ikke å kvalifisere for balanseføring. Det er krav om å balanseføre alle direkte henførbare utgifter, og i utgangspunktet er det således et krav om å etablere systemer og rutiner, for eksempel prosjektregnskapsrutiner, som sikrer at direkte henførbare utgifter blir balanseført.

Som for fysiske driftsmidler er også direkte henførbare avskrivninger en del av anskaffelseskost. Dette gjelder avskrivninger både på materielle og immaterielle eiendeler. IAS 38.66 (d) nevner spesielt avskrivninger av patenter og lisenser i tilvirkningsperioden. At patenter og lisenser nevnes spesielt, antas å henge sammen med at det er vanlig med bruk av denne typen immaterielle eiendeler i tilvirkning av andre immaterielle.

Teoriksempel 15.10: Avskrivning på driftsmiddel

Dersom et selskap bruker et lokale i et eid bygg ene og alene i arbeidet med et utviklingsprosjekt som balanseføres, og dette lokalet utgjør halvparten av det totale bygget, og det ikke er noe som tilsier at aktiviteten i dette lokalet påvirker byggets levetid mer eller mindre enn aktiviteten i resten av bygget, vil normalt halvparten av avskrivningen av bygget i perioden hvor kravene til balanseføring av utviklingsutgifter er oppfylt være direkte henførbare til den immaterielle eiendelen, og dermed inngå i dennes anskaffelseskost.

I noen sammenhenger blir det spørsmål om direkte henførbare utgifter er nødvendige (IAS 38.66). Det fremgår at kravene til direkte henførbare og nødvendighet er kumulative, og en måte å forstå dette på er at utgifter en har pådratt seg i tilvirkningen av en immateriell eiendel ikke skal balanseføres hvis de ikke var nødvendige.

Teoriksempel 15.11: Ekstrautgifter

Enkelte oppgaver i et utviklingsprosjekt er ved en feiltakelse blitt utført to ganger. De ekstra utgiftene er utvilsomt henførbare, men er de nødvendige? Dette må vurderes konkret i hvert tilfelle. Det heter i IAS 38.67 (b) at «identifiserte utgifter ved ineffektivitet og driftstap i oppstartsfasen som påløper før eiendelen oppnår planlagt ytelse» ikke er del av anskaffelseskost. Ethvert prosjekt vil være forbundet med noe ineffektivitet med videre og enkelte ekstrautgifter vil således være «nødvendige». Hvis man derimot, som i dette eksemplet, ved en feil har pådratt seg ekstrautgifter, taler mye for at utgiftene skal kostnadsføres snarere enn balanseføres som del av anskaffelseskost.

15.4.2 Betingede vederlag

Ved kjøp av immaterielle eiendeler er det ikke uvanlig at vederlaget er todelt; et fast element som betales på overdragelsestidspunktet, og et variabelt element som er betinget av fremtidige hendelser, som for eksempel inntjeningen på den immaterielle eiendelen. IAS 38 omtaler ikke det variable elementet særskilt. Det følger imidlertid av IAS 32 og IFRS 9 at betingede vederlag som representerer finansielle forpliktelser, skal regnskapsføres. Denne forpliktelsen er en del av vederlaget som betales for den immaterielle eiendelen og må således vurderes for balanseføring. Selv om dette fremstår som mindre kontroversielt, er likevel praksis på dette området uensartet. Det henger blant annet sammen med at kjøper i en del tilfeller selv kan påvirke om det betingede vederlaget blir utløst. Det er flere syn på hvordan slike vederlag som kjøper kan påvirke, skal vurderes, og IASB planla i 2016 å se nærmere på dette spørsmålet². I skrivende stund er betingede vederlag imidlertid ikke ført opp som et aktivt prosjekt på IASBs arbeidsplan³.

² Se IASB Update May 2016 og IFRIC Update March 2016.

³ IFRS – IFRS Foundation work plan, IFRS Foundation nettside (åpnet oktober 2023).

15.4.3 Offentlige tilskudd

Når et selskap mottar en immateriell eiendel som tilskudd fra det offentlige, kan selskapet i tråd med IAS 20 velge å regnskapsføre tilskuddet til nominell verdi eller virkelig verdi ved førstegangsinnregning (IAS 38.44). Eksempler på slike tilskudd er utslippstillatelser, kringkastingslisenser og importlisenser. For noen immaterielle eiendeler er det forholdsvis enkelt å måle virkelig verdi, for eksempel for kvoter som omsettes i et aktivt marked. For andre immaterielle eiendeler er det krevende å måle virkelig verdi pålitelig, for eksempel kan enkelte overføringsrestriksjoner gjøre verdsettelsen svært vanskelig.

Teorieksempel 15.12: Elsertifikater

Når en kraftprodusent opparbeider seg rett til elsertifikater gjennom produksjon av fornybar energi, er dette normalt å anse som et offentlig tilskudd som regnskapsføres i tråd med IAS 20. Når man velger å innregne sertifikatene til virkelig verdi (IAS 20.23) etter hvert som kraften produseres, vil motposten i praksis ofte være resultatføring som inntekt (IAS 20.29). For elsertifikater som klassifiseres som immaterielle eiendeler vil den etterfølgende målingen være avhengig av prinsippvalg og hvorvidt det finnes et aktivt marked for omsetning av de aktuelle sertifikatene.

15.5 Avskrivningsmetode

Utgangspunktet for avskrivning av immaterielle eiendeler er det samme som for driftsmidler regnskapsført etter IAS 16. Avskrivninger påbegynnes på det tidspunktet eiendelen er tilgjengelig for tiltenkt bruk for selskapet, og avskrivninger skal opphøre når eiendelen enten klassifiseres som holdt for salg etter IFRS 5 eller når eiendelen fraregnes. Avskrivningsmetoden skal gjenspeile mønsteret for hvordan driftsmidlets fremtidige økonomiske fordeler forventes å bli forbrukt.

For enkelte immaterielle eiendeler kan det være vanskelig å vurdere dette forbruksmønsteret av fremtidige økonomiske fordeler. Den lineære avskrivningsmetoden skal anvendes dersom det ikke er mulig å bestemme forbruksmønsteret pålitelig (IAS 38.97). Dersom den utnyttbare levetiden for den immaterielle eiendelen ikke lar seg bestemme, skal den ikke avskrives, men testes for nedskrivning minst én gang årlig (IAS 38.108) på lik linje med balanseført goodwill. I det følgende ser vi først på immaterielle eiendeler med bestemt utnyttbar levetid og som dermed skal avskrives, og så ser vi nærmere på immaterielle eiendeler med ubestemt utnyttbar levetid og som dermed ikke skal avskrives.

15.5.1 Immaterielle eiendeler med bestemt utnyttbar levetid

Både den lineære metoden, den degressive metoden og produksjonsenhetsmetoden nevnes som aktuelle metoder. En skal velge metode ut fra hvordan selskapet ser for seg forbruket av de forventede fremtidige økonomiske fordelene som eiendelene er forbundet med. Det legges altså vekt på å fordele investeringsutgiften i samsvar med et forbruksmønster. Dette er ikke det samme som å sammenstille avskrivningene med inntekter fra eiendelen. Inntekter kan være påvirket av forhold som ikke reflekterer forbruksmønsteret, for eksempel økning i salgspriser. I 2014 klargjorde IASB at inntektsbaserte avskrivningsmetoder normalt ikke kan brukes. Som nevnt nedenfor er denne avvisningen av inntektsbaserte avskrivningsmetoder ikke absolutt (IAS 38.98A).

En bransje som denne standardendringen fikk konsekvenser for, var seismikkbransjen. Frem til og med 2015 var det praksis å bruke en inntektsbasert avskrivningsmetode for flerkundebiblioteker («multi-client libraries»). Balanseførte utgifter pådratt ved skyting og prosessering av data til bibliotekene ble avskrevet i takt med innregning av inntekter opptjent ved salg av bibliotekrettigheter. Ettersom de inntektsbaserte avskrivningene blant annet reflekterte prisings effekter som ikke kunne henføres direkte til forbruket av den immaterielle eiendelen, endret seismikk-selskapene til en lineær avskrivningsprofil fra og med 1. januar 2015.

Praksiseksempel 15.3 Endring av avskrivningsmetode

PGS beskrev effekten av den ovennevnte standardendringen på følgende måte i 2015-regnskapet (i samsvar med kravet i IAS 8.30 om å opplyse vedtatte endringer som ennå ikke er trådt i kraft):

IAS 16 Property, Plant and Equipment and IAS 38 Intangible Assets

The amendments clarifies that the use of revenue-based methods to calculate the depreciation of an asset is not appropriate because revenue generated by an activity that includes the use of an asset generally reflects factors other than the consumption of the economic benefits embodied in the asset. The amendments are approved by the EU.

The Company will prospectively implement the amendments from January 1, 2016. Amortization for finished surveys will be calculated on a straight line basis over 4 years following completion of the survey. Amortization for surveys already completed as of January 1, 2016 will be calculated based upon the shorter of 4 years and the individual surveys remaining minimum amortization period as of December 31, 2015. The practice for amortization of surveys-in-progress will remain unchanged; the sales forecast method will continue to be used pursuant to which the amortization percent related to pre-funding revenue will be calculated based on the ratio of survey cost to forecast sales.

Kilde: PGS ASA, Annual Report 2015, utdrag fra note 2.

I praksis anvendes normalt lineære avskrivninger. Dette henger sammen med at denne metoden er enkel å praktisere, samt at det som oftest er vanskelig å ha et mer nyansert bilde av mønsteret for forbruk av de økonomiske fordelene.

I enkelte situasjoner kan andre avskrivningsmetoder gi en fordeling av investeringsutgiften som reflekterer forbruksmønsteret bedre enn lineær avskrivning. Dersom det foreligger vesentlige restriksjoner på bruken av den immaterielle eiendelen, kan arten av disse restriksjonene påvirke hvilken metode som best reflekterer forbruksmønsteret. Dersom det foreligger en *tidsrestriksjon*, kan lineær fordeling over tidsperioden være naturlig hvis dette også reflekterer forbruksmønsteret. Dersom det foreligger en *mengderestriksjon* knyttet til hvor mange enheter som kan produseres, kan produksjonsenhetsmetoden være hensiktsmessig. Dersom det foreligger en *inntektsrestriksjon*, kan inntektsbasert avskrivningsmetode være hensiktsmessig. Eksempelvis kan det være naturlig at avskrivning av en rettighet til å kreve inn bompenger følger en inntektsbasert metode dersom rettigheten opphører ved et oppnådd inntektsbeløp. IAS 38.98B presiserer imidlertid at slike vurderinger av restriksjoner bare er et utgangspunkt for å vurdere avskrivningsmetode. Andre metoder kan anvendes dersom de bedre reflekterer forbruksmønsteret.

Selv uten inntektsrestriksjoner kan forventet inntektsutvikling i enkelte situasjoner indikere forventet forbruksmønster, for eksempel for programvare og andre immaterielle eiendeler med rask teknologisk utvikling. For slike eiendeler kan levetiden være kort og salgsprisen på den immaterielle eiendelen, eller på produkter som har anvendt den immaterielle eiendelen, kan bli raskt redusert når nye produkter kommer på markedet. Forventet prisreduksjon reflekterer da forventet teknologisk eller kommersiell ukurans og dermed også reduserte økonomiske fordeler (IAS 38.92). Selskapet kan da forbruke mest av de økonomiske fordelene fra immaterielle eiendeler tidlig i levetiden, og det kan være naturlig å vurdere om en degressiv avskrivningsmetode kan være hensiktsmessig (IAS 38.BC72K).

Med utgangspunkt i disse generelle vurderingene av avskrivningsmetode for immaterielle eiendeler, ser vi i det følgende på noen bransjeeksempler.

Ved *veiprosjekter* som regnskapsføres etter IFRIC 12, regnskapsfører operatøren en immateriell eller finansiell eiendel ved oppføring av infrastrukturen. I veiprosjekter er det normalt tale om immaterielle eiendeler, siden operatøren normalt ikke har krav på et fast eller bestemt vederlag. Vederlaget varierer som regel med bruk av veien etter ferdigstilling. Den immaterielle eiendelen representerer retten til å kreve bompenger ved bruk av veien, og i så måte er bruken av veien representativ for forbruksmønsteret av eiendelen. Det er ofte mulig å lage pålitelige kalkyler for bruk av veien, og derfor aksepteres ofte en bruksorientert avskrivningsprofil.

I *telekom*-bransjen bruker mange selskaper betydelige beløp på kjøp av lisenser. Lisensene gir rett til nettverksutbygging og salg av teletjenester i nærmere avgrensede områder (land eller deler av land). Lisensene gis typisk tidlig etter at en ny teknologi er utviklet, og markedet for den nye teknologien kan være usikkert eller i hvert fall noe tregt på den måten at det tar tid å etablere tilstrekkelig kjennskap til og etterspørsel etter den nye teknologien. Kommersielt er det derfor ikke formålstjenlig å rulle ut nettverk og lansere de nye tjenestene i hele lisensområdet samtidig, og en gjør det derfor gradvis. Det har av mange vært hevdet at forbruksmønsteret av lisensen således er eskalerende til full kapasitet er utbygd, og at avskrivningsmønsteret må reflektere det samme. Det vil i så fall bety at en har en gradvis økende avskrivningsprofil frem til full kapasitet er bygd ut, med linearitet etter dette tidspunktet. Problemet med dette resonnementet er at det er tuftet på sammenstilling og ikke forbruksmønsteret. I praksis anses kun lineære avskrivninger av lisensen som akseptabelt. Lisensens forbruksmønster anses å være tidsavhengig og ikke kommersielt betinget. Om et selskap finner det kommersielt formålstjenlig å bygge ut lisenskapasiteten i løpet av kort tid, eller om en mer forsiktig og gradvis utbygging er fornuftig, har ingen innvirkning på lisensens forbruksmønster.

Det er for øvrig verd å merke seg at restverdi av en immateriell eiendel med bestemt utnyttbar levetid skal (med noen unntak) antas å være lik null (IAS 38.100)

15.5.2 Immaterielle eiendeler med ubestemt utnyttbar levetid

Dersom en immateriell eiendel har ubestemt utnyttbar levetid, skal den ikke avskrives. Ubestemt utnyttbar levetid er ikke det samme som uendelig levetid. Ubestemt utnyttbar levetid betyr at det ikke er noen overskuelig grense for hvor lenge eiendelen forventes å generere positiv netto kontantstrøm til selskapet. Ved vurdering av utnyttbar levetid skal man legge til grunn nødvendige utgifter for å opprettholde dagens driftsstandard. Levetiden blir ikke ubestemt dersom den konklusjonen avhenger av planlagte utgifter utover det som er nødvendig for å opprettholde dagens driftsstandard (IAS 38.88 og 38.91).

I stedet for avskrivning skal immaterielle eiendeler med ubestemt utnyttbar levetid, på tilsvarende måte som balanseført goodwill, testes årlig for nedskrivning. Det må også gjøres oftere, dersom det foreligger indikasjon på nedskrivningsbehov (IAS 38.109).

15.6 Fraregning, presentasjon og noteopplysninger

Immaterielle eiendeler skal fraregnes ved avhendelse eller når de ikke lenger forventes å gi økonomiske fordeler, enten gjennom bruk eller salg. Selv om gevinst ved avhendelse ikke er driftsinntekt etter IFRS 15, skal kriteriene i IFRS 15 anvendes ved fastsettelse av tidspunkt for fraregning og gevinstinnregning, med mindre IFRS 16 kommer til anvendelse ved tilbakeleieavtaler. Gevinst ved avhendelse er forskjellen mellom verdien av mottatt vederlag, som fastsatt i tråd med IFRS 15 (IAS 38.116), og balanseført beløp.

Gevinst ved fraregning skal presenteres netto (IAS 1.34). Slike gevinster skal ikke presenteres som del av salgsinntekt (IAS 38.113). I praksis er det ikke uvanlig at gevinster ved fraregning av immaterielle eiendeler presenteres som *andre inntekter* eller lignende.

IAS 38 angir omfattende krav til tilleggsinformasjon om immaterielle eiendeler. Det viktigste er kravet om å vise en detaljert avstemning mellom inngående og utgående balanse (IAS 38.118). Dersom et selskap har immaterielle eiendeler med ubestemt utnyttbar levetid, er det krav om at en begrunner hvorfor levetiden anses ikke å kunne bestemmes (IAS 38.122(a)). Det skal opplyses om kostnadsførte utgifter til forskning og utvikling utført i perioden (IAS 38.126).

Praksiseksempel 15.4 Lisens med ubestemt utnyttbar levetid

IAS 38.122 krever at selskaper begrunner hvorfor immaterielle eiendeler har ubestemt utnyttbar levetid. Nedenfor er et eksempel hvor Finanstilsynet mener at det ikke er gitt tilfredsstillende opplysninger.

3. Opplysninger om utnyttbar levetid av lisenser

I årsregnskapet for 2013 skrev selskapet at deres lisenser er ansett for å ha ubestemt utnyttbar levetid når visse vilkår for miljøbeskyttelse og «animal welfare» er tilfredsstillt. I henhold til IAS 38.122 a) skal det i note opplyses om grunnene som støtter vurderingen av at en immateriell eiendel er vurdert å ha en ubestemt utnyttbar levetid.

Etter Finanstilsynets oppfatning ble det ikke gitt tilfredsstillende opplysninger etter IAS 38.122 a) i årsregnskapene for 2013 og 2014. Finanstilsynet forventa at foretaket i fremtidig finansiell rapportering opplyser om type lisenser, nøkkelbetingelser for disse og deres balanseførte verdi og at det gis en beskrivelse av de faktorer som spilte en betydelig rolle da det ble fastsatt at eiendelen har ubestemt utnyttbar levetid. Opplysningene forventes gitt for hver av konsesjonstypene og vesentlige rettigheter.

Kilde: Finanstilsynets brev 25. mars 2015 til P/F Bakkafrost.

Praksiseksempel 15.5 Lisens med ubestemt utnyttbar levetid

Bakkafrost gir informasjon om sine lisenser om ubestemt utnyttbar levetid i note 3.1 i sin årsrapport for 2022. I selskapets regnskapsprinsipper beskrives typer lisenser, nøkkelbetingelser og faktorene som spiller inn ved vurderingen av fastsettelse av ubestemt utnyttbar levetid for lisensene.

ACCOUNTING POLICES

Intangible assets that are purchased individually are capitalized at acquisition cost. Intangible assets acquired in connection With the purchase of a business entity are capitalized at acquisition cost when the criteria for separate recognition are met. Intangible assets With a limited economic lifespan are depreciated systematically. Intangible assets are written down to the recoverable amount if the expected financial benefits do not cover their carrying amount. Costs relating to research and development are charged as expenses as they accrue. R&D costs are capitalized in the statement of financial position, when it can be demonstrated that the relevant R&D projects carry economic benefits, that they can be technically finalized, and that the company intends to and is financially able to reap the economic benefits. Sea farming licences, which are purchased either as part of an acquisition or business combination according to IFRS 3, are capitalized at cost less accumulated write-downs according to a PPA analysis. Sea farming licences in the Faroe Islands and Scotland are considered perpetual, given that certain preconditions regarding environmental protection and animal welfare are met. Consequently, sea farming licences are not depreciated systematically, but are subject to an annual impairment test. If the carrying amount exceeds the recoverable amount, licences are considered impaired, and write-downs are entered and charged to the Income Statement. The assessment of indefinite life is reviewed annually to determine whether the indefinite life continues to be appropriate. If not, the change in useful life from indefinite to finite is made on a prospective basis.

Licenses With indefinite useful lives

The sea farming licenses in the Faroe Islands are defined as the right to utilize a given area of fjords for farming fish. There are no provisions as to the maximum allowed biomass at the given Site, but the legislation has imposed strict measures to regulate the farming activity to be environmentally sustainable. The sea farming licenses in the Faroes are issued With a nominal lifespan of 12 years. Licenses are renewed, unless there is a specific reason against renewal, based on failure to fulfil the veterinary conditions set by the authorities. In connection With renewal of licenses, authorities may only decline renewal if specific legislation on area planning, animal welfare or environmental protection conflicts With renewal of the licenses. Special emphasis is to be placed on the fact that it is renewals of existing licenses. This means that sea farming licenses are operated in a 12-year rolling lifespan system, where the licenses are renewed every 12th year. In the very rare cases, where the authorities have declined to renew licenses to use locations for other purposes, the farmers have obtained licenses from the authorities at other locations. The sea farming licenses in Scotland are perpetual if certain environmental, operational, and biological conditions specified in the licenses continue to be met. The Group has therefore decided to account for sea farming licenses, which are capitalized, following the provisions for intangible rights With indefinite useful lives.

Balanseførte verdier av de aktuelle lisensene fremkommer i samme note i tabellen for sensitivitets analyser vedørende nedskrivningstest.

Sensitivity analyses and booked value per CGU:

CGUs (1,000)	Licenses	Other assets*****	Total booked value tested	WACC	EBITDA change of +/-1%	WACC change of -1%	WACC change of +1%
31/12/2022							
The Scottish Salmon Company acquisition****	4,006,820	2,082,123	6,088,943	9.6%	455,069	2,213,869	-1,567,700
Vestlax acquisition*	132,708	1,623,586	1,756,294	9.6%	92,103	876,396	-597,990
Havsbrún acquisition**	157,430	390,749	548,179	9.6%	304,962	2,901,845	-1,980,012
Faroe Farming acquisition***	82,000	1,131,089	1,213,089	9.6%	176,018	1,674,891	-1,142,825
TOTAL	4,378,958	5,227,547	9,606,505		1,028,152	7,667,001	-5,288,527
31/12/2021							
The Scottish Salmon Company acquisition****	4,006,820	1,906,234	5,913,054	8.9%	382,619	2,378,574	-1,599,072
Vestlax acquisition*	132,708	1,318,791	1,451,499	8.9%	57,039	365,472	-269,400
Havsbrún acquisition**	157,430	301,696	459,126	8.9%	188,862	1,210,119	-892,012
Faroe Farming acquisition***	82,000	955,167	1,037,167	8.9%	109,008	514,853	-698,458
TOTAL	4,378,958	4,481,888	8,860,846		737,528	4,469,018	-3,458,942

* 4 CGUs in 7 licenses. Acquired in 2010.

** 2 CGUs in 2 licenses. Acquired in 2011.

*** 1 CGU in 2 licenses A-92. Acquired in 2016.

**** 7 CGUs in 44 licenses. Acquired in 2019.

***** Other assets consist of goodwill, PP&E, inventory, receivables, etc. which can be allocated to CGUs or are directly attributable to CGUs.

Kilde: Bakkafrost, Annual Report 2022, utdrag fra note 3.1.

15.7 Særskilte problemstillinger relatert til immaterielle eiendeler

15.7.1 Kryptoeiendeler

Det finnes på tusenvis av forskjellige kryptoeiendeler («crypto coins» og «crypto tokens») som er handlet eller notert på ulike kryptobørser. Vilkjårene og anvendelsen av disse kryptoeiendelene varierer mye, og kan endres over tid. Det vil derfor være viktig å revurdere regnskapsføringen etter hvert som omstendighetene endres.

Noen kryptoeiendeler gir innehaveren rett til en underliggende vare eller tjeneste fra en identifiserbar motpart. For eksempel gir noen kryptoeiendeler innehaveren rett til en fast vekt av gull fra en depotbank. I slike tilfeller kan innehaveren

oppnå økonomiske fordeler ved å løse inn kryptoeiendelen for det underliggende. Selv om det ikke er monetære valuta som sådan, deler disse kryptoeiendelene mange egenskaper med penger.

Andre kryptoeiendeler (f.eks. Bitcoin) gir ikke innehaveren rett til en underliggende vare eller tjeneste og har ingen identifiserbar motpart. Innehaveren av en slik kryptoeiendel må finne en villig kjøper som vil akseptere kryptoeiendelen i bytte mot kontanter, varer eller tjenester for å realisere de økonomiske fordelene fra kryptoeiendelen.

Kryptoeiendeler har forskjellige vilkår og betingelser, og formålet med å holde kryptoeiendeler kan også være veldig forskjellig for ulike selskaper. Derfor vil den regnskapsmessige behandlingen avhenge av de særskilte fakta og omstendigheter, og den relevante analysen kan i så måte være kompleks.

Mange kryptoeiendeler vil kunne oppfylle definisjonen av en immateriell eiendel. Imidlertid vil ikke alle kryptoeiendeler som oppfyller definisjonen av en immateriell eiendel være innenfor virkeområdet til IAS 38 ettersom den ikke gjelder for eiendeler som er innenfor virkeområdet til en annen standard (IAS 38.2a). Eksempelvis kan selskaper holde kryptoeiendeler for salg i den ordinære virksomheten og dermed ha karaktertrekk som varelager, i hvis tilfelle IAS 2 vil være den aktuelle standarden.

Kryptoeiendeler som oppfyller definisjonen av en immateriell eiendel, og som blir regnskapsført i henhold til IAS 38, innregnes kun hvis det er sannsynlig at fremtidige økonomiske fordeler vil tilflyte foretaket og anskaffelseskostnaden kan måles pålitelig (se omtale i kapittel 15.3 ovenfor). Ved førstegangsinnregning måles kryptoeiendelen innenfor virkeområdet til IAS 38 til anskaffelseskost, og etterfølgende måling skal foretas ved enten bruk av anskaffelseskostmodellen eller verdireguleringsmodellen.

Noen kryptoeiendeler som Bitcoin har ingen «utløpsdato», og for krypto eiendeler som blir vurdert etter IAS 38 og bruk av anskaffelseskostmodellen, må selskapene vurdere om eiendelen har ubestemt utnyttbar levetid og derfor ikke foretar avskrivning av eiendelen. Imidlertid vil eiendeler med ubestemt utnyttbar levetid være gjenstand for årlig test for nedskrivning.

Verdireguleringsmodellen kan kun benyttes om det foreligger et *aktivt marked* for den aktuelle kryptoeiendelen. Selskapene må bruke retningslinjene i IFRS 13 ved vurderingen om det foreligger et aktivt marked og ved fastsettelse av virkelig verdi. Mange transaksjoner på kryptobørser gjøres ikke opp med kontanter, men en kryptoeiendel byttes mot en annen og det kan derfor i noen tilfeller være vanskelig å konvertere kryptoeiendelen til kontanter.

Under verdireguleringsmodellen skal man etter førstegangsinnregning måle den immaterielle eiendelen til et verdiregulert beløp, som er eiendelens virkelige verdi på verdireguleringstidspunktet, med fradrag for eventuelle etterfølgende akkumulerte avskrivninger og eventuelle etterfølgende akkumulerte tap ved verdifall (IAS 38.75).

Praksiseksempel 15.6 Kryptovaluta

Aker opplyste i sitt 2022-regnskap i noten om andre immaterielle eiendeler at kryptovaluta regnskapsføres som immaterielle eiendeler og vurderes til anskaffelseskost, fratrukket eventuelle akkumulering tap ved verdifall.

5.10.3 Andre immaterielle eiendeler

Utgifter til intern utviklet goodwill og varemerker innregnes i resultatregnskapet i den perioden de påløper. Andre immaterielle eiendeler (patenter, varemerker og andre rettigheter) som anskaffes, vurderes til anskaffelseskost, fratrukket eventuelle akkumulerte amortiseringer og tap ved verdifall. Immaterielle eiendeler amortiseres lineært over estimert utnyttbar levetid, med unntak av eiendeler med ubestemt levetid. Eiendelene amortiseres fra det tidspunkt de er tilgjengelige for bruk.

Langsiktig investering i kryptovaluta regnskapsføres som del av Andre immaterielle eiendeler. Investeringene vurderes til anskaffelseskost, fratrukket eventuelle akkumulerte tap ved verdifall.

Kilde: Aker ASA, Årsrapport 2022, note 5.10.3.

Regnskapsføring av kryptoeiendeler involverer som det fremkommer over en rekke standardtekniske og skjønnsmessige vurderinger. For mer inngående omtale av disse problemstillingene vises det til International GAAP 2023 kapittel 17.11.5.

15.7.2 Skybaserte programvareløsninger

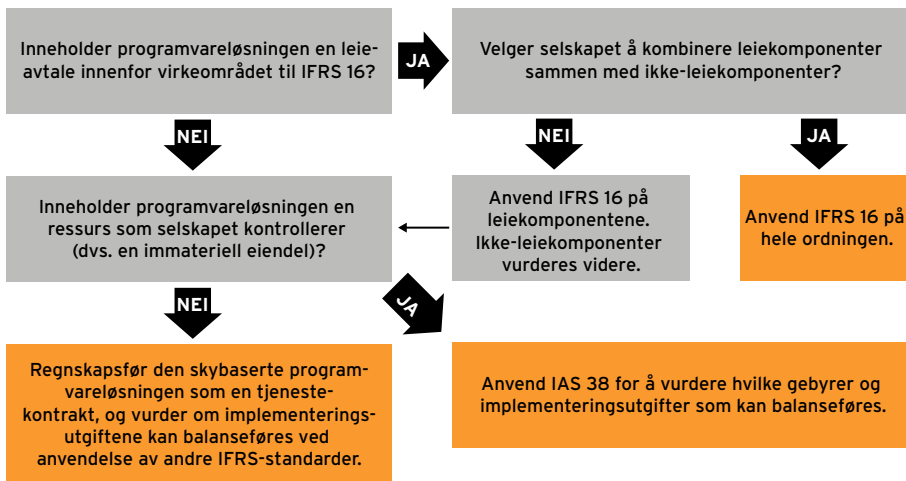
Det er en tiltakende trend at selskaper går fra tradisjonelle «on-premise» systemer, hvor programvare installeres på systemer og servere som eies og drives av regnskapsutsteder, til skybaserte programvareløsninger, ved for eksempel implementering av nytt ERP-system. Skybaserte programvareløsninger omtales ofte som «cloud computing».

Eksempler på skybaserte programvareløsninger inkluderer «software as a service» (SaaS), «platform as a service» (PaaS) og ulike vertskapstjenester («hosting»). Skybaserte programvareløsninger er ordninger der kunden ikke er i besittelse av den underliggende programvaren eller maskinvaren programvaren er installert på, men i stedet får en tilgang til, og bruker programvaren etter behov (f.eks. via internett eller via en dedikert linje).

IFRS inneholder ikke særskilt veiledning om en kundes regnskapsføring av skybaserte programvareløsninger eller utgifter tilknyttet implementeringen. Man må derfor nøye vurdere hvilke IFRS-standarder som skal benyttes ved regnskapsføring av utgifter, og det kan være behov for å anvende ulike IFRS-standarder, inkludert IAS 16, IAS 38, IFRS 15 og IFRS 16.

IFRS IC mottok et spørsmål om et selskaps regnskapsføring av en skybasert programvareløsning som ble diskutert på komiteens møter i september 2018, november 2018 og mars 2019. I en analyse av innsendingen bemerket IASB-staben at selskaper først bør vurdere om rettighetene som er gitt i den skybaserte programvareløsningen er innenfor rammen av IAS 38 eller IFRS 16. Ellers er ordningen å anse som en tjenestekontrakt⁴.

Følgende beslutningstre illustrerer kompleksiteten og hvilke vurderinger som må gjøres ved regnskapsføring av skybaserte ordninger.



Figur 15.2 Beslutningstre for vurderinger som må gjøres ved regnskapsføring av skybaserte ordninger.

IFRS 16 definerer en leieavtale som en avtale, eller en del av en avtale, som overdrar bruksretten til en eiendel (den underliggende eiendelen) i en periode i bytte mot vederlag. Temaet er videre behandlet i artikkelen om Leieavtaler.

⁴ IASB Staff Paper 5, Project: Cloud computing arrangements, Paper topic: Initial consideration, IFRS IC meeting, September 2018, og IFRIC Update, September 2018.

Ved vurdering om den skybaserte programvareløsningen inneholder en immateriell eiendel må det vurderes om avtalen inneholder en ressurs som kontrolleres av foretaket og at det kan forventes at fremtidige økonomiske fordeler vil tilflyte selskapet (se kapittel 15.3). IFRS-standarder gir ikke noe spesifikk veiledning om hvorvidt skybaserte programvareløsninger gir kunden en ressurs som de kan kontrollere, men en situasjon der det kan foreligge en immateriell eiendel, er når følgende forhold er oppfylt:

- Kunden har en kontraktsfestet rett til å ta programvaren i besittelse og kjøre den på egen infrastruktur i løpet av tjenesteperioden (hosting perioden) uten vesentlige utgifter eller ulemper (enten finansielt i form av tilleggsbetalinger til leverandør eller andre merutgifter, eller operasjonelt i form av tapt funksjonalitet), og
- Det er mulig for kunden å kjøre programvaren på egen maskinvare eller kontrakt med en annen part som ikke har tilknytning til leverandøren av programvaren

Hvis den skybaserte programvareløsningen ikke representerer en leieavtale innenfor virkeområdet til IFRS 16 og ikke gir opphav en immateriell eiendel innenfor virkeområdet til IAS 38, er skyordningen normalt en tjenestekontrakt. Utgifter ved denne type kontrakter kostnadsføres løpende etter hvert som tjenesten leveres.

I noen tilfeller forskuddsbetaler selskaper for tjenester som de vil motta over tid, og dette kan også være tilfelle ved skybaserte programvareløsninger. Forskuddsbetalinger skal innregnes som driftskostnad etter hvert som tjenestene leveres. Tilsvarende gjelder forskuddsbetalinger som gjelder leverandørens leveranse av oppgraderingstjenester over avtaleperioden.

I skybaserte programvareløsninger pådrar av og til kunder seg implementerings- og andre utgifter for å tilrettelegge for bruk i selskapet. Slike utgifter kan omfatte aktiviteter utført av selskapets eget personell eller tredjeparter. Eksempler på dette kan være utgifter relater til behovsvurdering og programvareevaluering, kjøp av ny maskinvare, utgifter for å konfigurere den underliggende programvaren, opplæring, testing og datakonvertering. Det må gjennomføres en analyse av de ulike utgiftene for å kunne avgjøre om de skal kostnadsføres, innregnes som en forskuddsbetalt kostnad eller balanseføres. For vurdering av regnskapsføringen av implementeringsutgifter og tilpasninger til skybaserte programvareløsninger vises det til IFRS ICs agendabeslutningen fra mars 2021⁵.

⁵ IFRS – IFRS Interpretations Committee, agenda items, 16 March 2021.