



REDOVISNINGSRÅDET

UTTALANDE FRÅN REDOVISNINGSRÅDETS AKUTGRUPP

URA 9 INTELLEKTUELLT KAPITAL

Enligt punkt 9 i RR 22, Utformning av finansiella rapporter får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med Redovisningsrådets rekommendationer om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga rekommendationer och tillämpliga uttalanden från Redovisningsrådets Akutgrupp. Akutgruppens uttalanden behöver, i likhet med Redovisningsrådets rekommendationer, inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: RR 1:00, Koncernredovisning samt RR 15, Immateriella tillgångar.

FRÅGA

Följande frågor har ställts till Akutgruppen.

Fråga 1

Är det förenligt med RR 1:00, Koncernredovisning, att benämna skillnaden mellan anskaffningsvärdet på aktier i förvärvade dotterbolag och identifierbara nettotillgångar för *intellektuell kapital* i stället för *goodwill*?

Fråga 2

Är det förenligt med RR 1:00 att behandla intellektuellt kapital som en sådan förvärvad immateriell tillgång som skall redovisas i förvärvsanalysen skild från goodwill? Det intellektuella kapitalet härrör från intjäningsförmågan hos den i samband med förvärvet övertagna personalen samt strukturkapital i form av databaser, agenturer, strategiska allianser, teknik och metoder med mera.

ÖVERVÄGANDEN

Fråga 1

I en förvärvsanalys skall anskaffningsvärdet för andelarna i dotterföretaget fördelas på de identifierbara tillgångar som övertagits vid förvärvet enligt punkt 46 i RR 1:00. Ej fördelad del av anskaffningsvärdet utgör koncernmässig goodwill. Det är inte förenligt med RR 1:00 att använda beteckningen intellektuellt kapital då koncernmässig goodwill avses. En sådan beteckning skulle felaktigt ge intryck av att en immateriell tillgång, skild från goodwill, identifierats.

Fråga 2

De grundläggande förutsättningar som måste vara uppfyllda för att ett företag skall redovisa en tillgång framgår av "Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter", den översättning av IASC:s Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements som Redovisningsrådet publicerat. Där definieras en tillgång som "en resurs som kontrolleras av företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden". Om dessa förutsättningar är uppfyllda och om värderingen kan ske på ett tillförlitligt sätt, skall tillgången redovisas som en särskild post i förvärvsanalysen. Om förutsättningarna inte är uppfyllda skall värdet av tillgången i stället räknas in i goodwillvärdet.

Redovisningen av immateriella tillgångar behandlas också i RR 15, Immateriella tillgångar. RR 15 innehåller detaljerade kriterier för när immateriella poster skall redovisas som tillgångar

i balansräkningen, baserade på IASC:s Framework. Kriterierna är desamma som i RR 1:00, men ger en tydligare vägledning för när immateriella tillgångar skall särredovisas i förvärvsanalysen.

Av RR 15, liksom av RR 1:00, framgår sålunda att det är tre krav som måste vara uppfyllda för att en immateriell tillgång skall finnas. Tillgången skall vara *identifierbar*. Vidare måste tillgången *kontrolleras* av företaget till följd av inträffade händelser och transaktioner. Slutligen krävs att tillgången förväntas *medföra ekonomiska fördelar* för företaget i framtiden. För att tillgången skall tas upp i balansräkningen som en separat post krävs därutöver att utgiften för tillgången kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Kraven på identifierbarhet och kontroll beskrivs i RR 15 på följande sätt.

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 (RR 15 punkt 11).

Med kontroll över en tillgång menas att ett företag kan dra nytta av de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången och samtidigt begränsa andras möjligheter att få del av fördelarna (RR 15, punkt 13).

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 (RR 15, punkt 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, har vanligtvis företaget inte tillräcklig kontroll över de ekonomiska fördelarna från resultatet av sådana aktiviteter för att definitionen av en immateriell tillgång skall vara uppfylld (RR 15, punkt 16).

BEDÖMNING

Fråga 1

Enligt RR 1:00 skall skillnaden mellan anskaffningsvärdet för aktier i dotterbolag och det verkliga värdet av förvärvade identifierbara tillgångar och skulder betecknas som (koncernmässig) goodwill.

Fråga 2

Intellektuellt kapital skall enligt såväl RR 1:00 som RR 15 redovisas som en immateriell tillgång endast om det intellektuella kapitalet utgör en resurs som kontrolleras av företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas medföra ekonomiska fördelar för företaget i framtiden samt som kan värderas på ett tillförlitligt sätt. Intellektuellt kapital som härrör från intjäningsförmågan hos den i samband med ett förvärv övertagna personalen torde ytterst sällan uppfylla dessa krav. Delar av det så kallade strukturkapitalet, exempelvis värdet av databaser, kan emellertid uppfylla kraven för att redovisas som en immateriell tillgång skild från goodwill.

Detta uttalande publicerades ursprungligen i februari 1999. Det har under år 2001 blivit föremål för samma remissprocedur som Redovisningsrådets rekommendationer. Därefter har uttalandet givits ut av Redovisningsrådets Akutgrupp i december 2001.