



REDOVISNINGSRÅDET

UTTALANDE FRÅN REDOVISNINGSRÅDETS AKUTGRUPP DECEMBER 2002

URA 39 REDOVISNING AV UTGIFTER FÖR HEMSIDOR

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: SIC 32, Intangible Assets – Web Site Costs och RR 15, Immateriella tillgångar.

FRÅGESTÄLLNING

1. Ett företag kan ådra sig interna utgifter för att utveckla och använda sin egen hemsida för interna eller externa användare. En hemsida som skapats för externt bruk kan användas för olika ändamål, exempelvis för att främja försäljningen av och göra reklam för företagets egna varor och tjänster, att tillhandahålla service samt att sälja varor och tjänster. En hemsida som skapats för internt bruk kan användas för att lagra företagets policyuttalanden och kundinformation och att söka efter relevant information.
2. De olika faser som måste genomgåas för att utveckla en hemsida kan beskrivas på följande sätt:
 - a) Planering – omfattar att genomföra förstudier, att precisera mål och uppgifter, att utvärdera alternativ samt fastställa kriterier för val mellan alternativen.
 - b) Utveckling av applikationer och infrastruktur – omfattar att erhålla ett domännamn, att köpa och utveckla hårdvara och program för driften, att installera de utvecklingsprogram som utvecklats samt provdrift.
 - c) Utveckling av grafisk utformning – omfattar att utforma hemsidan.
 - d) Utveckling av innehållet – omfattar att skapa, köpa, förbereda och uppdatera information, antingen i form av texter eller grafik, på hemsidan innan utvecklingen av hemsidan är avslutad. Denna information kan antingen lagras i separata databaser som är integrerade med (eller kan nås via) hemsidan eller finnas tillgänglig direkt på hemsidan.
3. Så snart som utvecklingen av hemsidan har avslutats påbörjas driftsfasen. I denna fas underhåller och förbättrar företaget applikationerna, infrastrukturen, den grafiska utformningen samt innehållet på hemsidan.
4. När ett företag redovisar de interna utgifterna för att utveckla och driva ett företags egen hemsida för interna eller externa användare, är frågorna
 - a) om hemsidan är en internt upparbetad immateriell tillgång som faller under de regler som anges i RR 15, Immateriella tillgångar samt
 - b) hur sådana utgifter skall redovisas.

5. Detta uttalande gäller inte för utgifter för att köpa, utveckla och använda hårdvara (såsom servrar och internet-uppkopplingar) som krävs för en hemsida. Sådana utgifter skall redovisas i enlighet med RR 12, Materiella anläggningstillgångar. Dessutom gäller att eventuella utgifter till företag som tillhandahåller hemsidan (web-hotell) skall redovisas som en löpande kostnad när tjänsten erhålls, i enlighet med Föreställningsramen¹⁾.
6. RR 15, Immateriella tillgångar är inte tillämplig på immateriella tillgångar vilka innehas för försäljning i den löpande verksamheten (se RR 2, Redovisning av varulager och RR 10, Entreprenader och liknande uppdrag) eller för leasingavtal som omfattas av RR 6:99, Leasingavtal. Detta uttalande gäller följaktligen inte för utgifter för att utveckla eller driva en hemsida (eller programvara för en hemsida) avsedd att säljas till ett annat företag. När en hemsida omfattas av ett operationellt leasingavtal skall leasegivaren tillämpa detta uttalande. När en hemsida omfattas av ett finansiellt leasingavtal skall leasetagaren tillämpa detta uttalande efter det att leasingobjektet redovisats som tillgång.

BEDÖMNING

7. Ett företags egen hemsida som är resultatet av utvecklingsarbete och som är avsedd för interna eller externa användare utgör en internt upparbetad immateriell tillgång som skall redovisas på det sätt som RR 15, Immateriella tillgångar anger.
8. En hemsida som är resultatet av utvecklingsarbete skall redovisas som en immateriell tillgång när, utöver de allmänna kriterier som anges i RR 15, Immateriella tillgångar, punkt 19, företaget uppfyller kriterierna i RR 15, punkt 45. I synnerhet krävs att företaget kan visa hur dess hemsida kommer att ge upphov till framtida ekonomiska fördelar i enlighet med RR 15, punkt 45 d), till exempel när hemsidan förmår skapa intäkter, inklusive intäkter på grund av att beställningar kan göras. Det är inte möjligt för ett företag att visa hur en hemsida som utvecklats för att enbart eller i första hand främja försäljningen av och göra reklam för företagets egna varor och tjänster skall ge upphov till framtida ekonomiska fördelar. Följaktligen skall alla utgifter, hänförliga till en sådan hemsida, kostnadsföras löpande.
9. Alla interna utgifter för att utveckla och driva ett företags egen hemsida skall redovisas i enlighet med RR 15, Immateriella tillgångar. Arten av den verksamhet som utgiften avser (exempelvis att utbilda anställda eller att underhålla hemsidan) och i vilken utvecklingsfas som hemsidan befinner sig, skall bedömas för att avgöra hur utgifterna skall redovisas (ytterligare vägledning återfinns i bilaga till detta uttalande). Exempel är:
 - a) Planeringsfasen har samma karaktär som forskningsfasen som den beskrivs i RR 15, punkterna 42-44. Utgifter i denna fas skall kostnadsföras löpande.
 - b) Utveckling av applikationer och infrastruktur, utveckling av grafisk utformning och utveckling av innehållet, till den del som innehållet utvecklats för andra syften än för att främja försäljningen av och göra reklam för företagets egna varor och tjänster, har samma karaktär som utvecklingsfasen som den beskrivs i RR 15, punkterna 45-52. Utgifter i dessa faser skall ingå i anskaffningsvärdet för en hemsida i enlighet med punkt 8 ovan, när utgifterna är direkt hänförliga, eller kan fördelas på ett rimligt och konsistent sätt, till att förbereda hemsidan för dess avsedda ändamål. Utgifter för att exempelvis köpa eller skapa ett innehåll (annat än ett innehåll som marknadsför och gör reklam för företagets egna varor och tjänster) specifikt för en hemsida, eller utgifter som möjliggör att användning av innehållet på hemsidan (exempelvis i form av en avgift för att förvärva en licens att återge innehållet), skall ingå i utvecklingskostnaderna när detta villkor, det vill säga att utgifterna är direkt hänförliga till hemsidan, är

1) Redovisningsrådet har översatt IASC:s Framework for the Preparation and presentation of Financial Statements (Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter).

uppfyllt. I enlighet med punkt 59 i RR 15 får emellertid inte utgifter för en immateriell tillgång som kostnadsförts i tidigare finansiella rapporter, redovisas som del av anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång vid en senare tidpunkt (exempelvis när alla kostnader för en copyright erlagts och innehållet följaktligen kan tillhandahållas på hemsidan).

- c) Utgifter för utveckling av innehållet, till den del som innehållet utvecklats för att främja försäljningen av och göra reklam för företagets egna varor och tjänster (till exempel i form av digitala bilder av varor), skall kostnadsföras löpande i enlighet med punkt 57 c) i RR 15. Sålunda skall exempelvis utgifter för att anlita specialister som tar digitala bilder av företagets egna produkter och som hjälper till att förbättra dess framtoning, redovisas som en kostnad när specialisterna utför sina tjänster och inte när bilderna visas på hemsidan.
 - d) Driftsfasen påbörjas så snart som utvecklingsarbetet är avslutat. Utgifter i denna fas skall kostnadsföras löpande för så vitt de inte uppfyller villkoren i RR 15, punkt 60.
10. En hemsida som redovisas som en immateriell tillgång i enlighet med punkt 8 ovan, skall, efter anskaffningstidpunkten, redovisas i enlighet med RR 15, Immateriella tillgångar, punkt 63. Den uppskattade nyttjandeperioden skall vara kort.

ÖVERVÄGANDEN

11. Enligt RR 15, Immateriella tillgångar punkt 7, definieras en immateriell tillgång som 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. Ett vanligt exempel på en immateriell tillgång enligt RR 15, punkt 8, är programvara. En hemsida är ett annat, likartat exempel på en immateriell tillgång.
12. Enligt RR 15, Immateriella tillgångar punkt 56, skall utgifter för en immateriell tillgång kostnadsföras löpande såvida de inte utgör en del av anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång enligt RR 15, punkterna 18-55. Enligt RR 15, punkt 57, skall utgifter för etablering av verksamheter redovisas som en löpande kostnad. Ett företag som utvecklar sin egen hemsida för interna eller externa användare etablerar inte en ny verksamhet till den del som en internt upparbetad immateriell tillgång skapas. De bestämmelser och den vägledning som ges i RR 15, punkterna 40-55, förutom de allmänna bestämmelser som anges i RR 15, punkt 19, för redovisning av en immateriell tillgång, är tillämpliga för utgifter hänförliga till utvecklingen av ett företags egen hemsida. Som framgår av RR 15, punkterna 53-55, omfattar anskaffningsvärdet för en hemsida som redovisats som en internt upparbetad immateriell tillgång, alla utgifter som är direkt hänförliga, eller som kan fördelas på ett rimligt och konsistent sätt, till att skapa, producera och förbereda tillgången för dess avsedda ändamål.
13. Enligt RR 15, Immateriella tillgångar punkt 42, skall utgifter för forskning (eller för forskningsfasen i ett projekt) kostnadsföras löpande. De exempel som ges i RR 15, punkt 44, är jämförbara med de aktiviteter som genomförs i samband med planeringsfasen för en hemsida. Följaktligen skall utgifter i samband med planeringsfasen i utvecklingen av en hemsida kostnadsföras löpande.
14. Enligt RR 15, Immateriella tillgångar punkt 45, skall utvecklingsfasen i ett internt projekt redovisas som en tillgång om ett företag kan visa att de sex angivna kriterierna är uppfyllda. Ett av kriterierna är att visa hur hemsidan kommer att ge upphov till sannolika framtida ekonomiska fördelar (RR 15, punkt 45 d). RR 15, punkt 48, anger att detta krav tillgodoses genom att göra en bedömning av de ekonomiska fördelar som hemsidan ger upphov till och att använda principerna i RR 17, Nedskrivning, som beaktar nuvärdet av uppskattade framtida kassaflöden från fortsatt användning av hemsidan. Framtida ekonomiska fördelar hänförliga till en immateriell tillgång kan, som framgår av RR 15, punkt 17, innefatta intäkter från försäljning av varor eller tjänster, kostnadsbesparingar eller andra intäkter till

följd av att företaget utnyttjar tillgången. Därför kan framtida ekonomiska fördelar bedömas när hemsidan är redo för att generera intäkter. En hemsida som utvecklats enbart eller i första hand för att främja försäljningen av och göra reklam för företagets egna varor och tjänster skall inte redovisas som en immateriell tillgång eftersom företaget inte kan påvisa de framtida ekonomiska fördelar som hemsidan ger upphov till. Följaktligen skall alla utgifter för att utveckla en hemsida som enbart eller i första hand avser att främja försäljningen av eller göra reklam för ett företags egna varor och tjänster kostnadsföras löpande.

15. Enligt RR 15, Immateriella tillgångar punkt 19, skall en immateriell tillgång redovisas som en tillgång när den uppfyller vissa angivna kriterier. RR 15, punkt 53, anger att anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång utgörs av summan av de utgifter som uppkommer från och med den tidpunkt då den immateriella tillgången först uppfyller kriterierna. När ett företag förvärvar eller skapar innehåll för andra ändamål än att främja försäljningen av och göra reklam för företagets egna varor och tjänster, kan det vara möjligt att identifiera en immateriell tillgång (till exempel en licens eller en copyright) skild från hemsidan. En särskild tillgång skall emellertid inte redovisas när utgifterna är direkt hänförliga, eller kan fördelas på ett rimligt och konsekvent sätt, till att skapa, producera och förbereda hemsidan för dess avsedda användning – utgifterna ingår i anskaffningsvärdet för hemsidan.
16. RR 15, Immateriella tillgångar punkt 57 c), anger att utgifter för reklam och säljfrämjande åtgärder skall kostnadsföras löpande. Utgifter för att utveckla program som främjar försäljningen av eller gör reklam för företagets egna varor och tjänster (till exempel digitala bilder av varor) är en säljfrämjande åtgärd och skall följaktligen kostnadsföras löpande i enlighet med RR 15, punkt 57 c).
17. Så snart som utvecklingen av en hemsida är avslutad, påbörjar företaget de aktiviteter som beskrivs i driftsfasen. Tillkommande utgifter för att förbättra eller underhålla företagets egen hemsida skall redovisas som en löpande kostnad för så vitt de inte uppfyller de kriterier som anges i RR 15, Immateriella tillgångar punkt 60. RR 15, punkt 61, anger att om utgifterna är erforderliga för att bibehålla tillgången i dess ursprungliga skick, skall utgifterna kostnadsföras löpande.
18. Efter värderingstidpunkten skall en immateriell tillgång redovisas med tillämpning av RR 15, Immateriella tillgångar punkterna 63-78. Enligt RR 15, punkt 69 skall anskaffningsvärdet för en hemsida som redovisats som en tillgång fördelas över den bästa uppskattningen av dess nyttjandeperiod i enlighet med RR 15, punkt 64, eftersom en immateriell tillgångs nyttjandeperiod alltid är begränsad. Som framgår av RR 15, punkt 66, är många immateriella tillgångar känsliga för den tekniska utvecklingen, och med erfarenhet av hur snabbt tekniken utvecklas, är nyttjandeperioden för hemsidor kort.

ÖVERGÅNGSREGLER

19. När detta uttalande tillämpas för första gången skall företaget tillämpa de övergångsregler som anges i RR 15, Immateriella tillgångar punkterna 102-105. Följaktligen skall en hemsida som inte uppfyller kriterierna för att redovisas som en immateriell tillgång, men som tidigare tagits upp i balansräkningen, inte längre redovisas som tillgång när detta uttalande träder i kraft. När en hemsida finns och utgifterna för att utveckla den uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång men där utgifterna tidigare kostnadsförts, är det inte tillåtet att redovisa en immateriell tillgång när detta uttalande träder i kraft. När en hemsida finns och utgifterna för att utveckla den uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång samt hemsidan redovisats som tillgång värderad till anskaffningsvärde, anses det värde som redovisats första gången ha fastställts på ett korrekt sätt.

REDOVISNING I JURIDISK PERSON

20. I redovisningen för juridisk person kan sådana utgifter som enligt punkt 7ff ovan skall redovisas som en immateriell tillgång kostnadsföras. (Se ÅRL 4 kap. 2 §.)

BYTE AV REDOVISNINGSPRINCIP

Byte av redovisningsprincip skall redovisas i enlighet med RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip.

ÖVERENSSTÄMMELSE MED SIC

Detta uttalande överensstämmer med SIC 32, Intangible Assets – Web Site Costs, med följande undantag:

- SIC 32, p. 5, hänvisar till p. 7 i IAS 8, Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies. Denna punkt har inte intagits i RR 4, Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål, och hänvisningen har därför utgått.
- IAS 32, p. 18, hänvisar till en alternativ värderingsmetod i IAS 38, Intangible Assets som inte införts i RR 15, Immateriella tillgångar. Hänvisningen har därför utgått.
- I punkt 20 har ett tillägg gjorts vad avser redovisning i juridisk person som saknar motsvarighet i SIC 32.

BILAGA

Denna bilaga är endast tänkt att visa hur uttalandet skall tillämpas och utgör inte en del av uttalandet. Syftet med bilagan är att ge exempel på utgifter som uppkommer under var och en av de faser som beskrivs i uttalandet i punkterna 2 och 3 och att visa hur uttalandet skall tillämpas för att underlätta en tolkning av dess innebörd. Avsikten är inte att utgöra en fullständig förteckning över de utgifter som kan uppkomma.

Exempel på tillämpning av URA 39

Fas/Karaktären på utgiften	Redovisning
Planering <ul style="list-style-type: none">– genomförande av förstudier– formulering av specifikationer för hård- och mjukvara– utvärdering av alternativa utrustningar och leverantörer– fastställandet av kriterier för val mellan alternativ	Utgifterna redovisas som en löpande kostnad i enlighet med RR 15, Immateriella tillgångar punkt 42.
Utveckling av applikationer och infrastruktur <ul style="list-style-type: none">– köp eller utveckling av hårdvara	Redovisas i enlighet med RR 12, Materiella anläggningstillgångar.
<ul style="list-style-type: none">– erhållandet av ett domännamn– utveckling av programvara (exempelvis för den löpande driften och för drift av servrar)– utveckling av programspråk för programvara– installation av programvara på hemsidan– provdrift	Utgifterna redovisas som en löpande kostnad för så vitt inte utgifterna är direkt hänförliga, eller kan fördelas på ett rimligt och konsistent sätt, till att förbereda hemsidan för dess avsedda ändamål samt hemsidan uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång i enlighet med RR 15, Immateriella tillgångar punkterna 19 och 45. Alla utgifter för utveckling av en hemsida som enbart eller i första hand är avsedd för att främja försäljningen av eller göra reklam för företagets egna varor och tjänster skall kostnadsföras löpande i enlighet med RR 15, punkt 56.

<p>Utveckling av grafisk utformning</p> <ul style="list-style-type: none"> – utformning av hemsidan (exempelvis i form av bildspråk och färgval) 	<p>Utgifterna redovisas som en löpande kostnad för så vitt inte utgifterna är direkt hänförliga, eller kan fördelas på ett rimligt och konsistent sätt, till att förbereda hemsidan för dess avsedda ändamål samt hemsidan uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång i enlighet med RR 15, Immateriella tillgångar punkterna 19 och 45. Alla utgifter för utveckling av en hemsida som enbart eller i första hand är avsedd för att främja försäljningen av eller göra reklam för företagets egna varor och tjänster skall kostnadsföras löpande i enlighet med RR 15, punkt 56.</p>
<p>Utveckling av innehåll</p> <ul style="list-style-type: none"> – skapande, köp, förberedelser (exempelvis i form av länkar) och uppdatering av information, antingen i form av text eller grafik, på hemsidan innan utvecklingen av hemsidan är avslutad. Exempel på innehåll är information om företaget, varor och tjänster som erbjuds till försäljning och tjänster som prenumeranter får tillgång till. 	<p>Utgifterna redovisas som en löpande kostnad i enlighet med RR 15, Immateriella tillgångar punkt 57 c), till den del som innehållet tagits fram för att främja försäljningen av och göra reklam för företagets egna varor och tjänster (exempelvis i form av digitala bilder av varor). Övriga utgifter redovisas som en löpande kostnad för så vitt inte utgifterna är direkt hänförliga, eller kan fördelas på ett rimligt och konsistent sätt, till att förbereda hemsidan för dess avsedda ändamål samt hemsidan uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång i enlighet med RR 15, punkterna 19 och 45. Alla utgifter för utveckling av en hemsida som enbart eller i första hand är avsedd för att främja försäljningen av eller göra reklam för företagets egna varor och tjänster skall kostnadsföras löpande i enlighet med RR 15, punkt 56.</p>
<p>Drift</p> <ul style="list-style-type: none"> – uppdatering av grafik och av innehåll – tillägg av nya funktioner, egenskaper och innehåll – anknytning av hemsidan till olika sökmotorer – säkerhetskopiering – analys av datasäkerheten – analyser av hur hemsidan används 	<p>Utgifterna redovisas som en löpande kostnad utom i de sällsynta undantagsfall när de uppfyller kriterierna i RR 15, Immateriella tillgångar punkt 60, då utgifterna ingår i hemsidans anskaffningsvärde.</p>

Övrigt

- gemensamma omkostnader för marknadsföring, administration m.m. för så vitt de inte är direkt hänförliga till att förbereda hemsidan för dess användning
- tydligt identifierade ineffektiviteter och förluster innan hemsidan fungerar på sätt som avsetts
- utbildning av anställda för att sköta hemsidan.

Utgifterna redovisas som en löpande kostnad.

