

IMMATERIELLE EIENDELER
NORSK PRAKSIS I FORHOLD TIL IAS 38

**Regnskapsmessig behandling av utgifter til egne
forsknings- og utviklingsaktiviteter.**

av

Benedikte Figenschou



**Mastergradsoppgave i økonomi og administrasjon, med
profilering i finansregnskap**

30 studiepoeng

**Institutt for økonomi
Universitetet i Tromsø**

August 2009

Innholdsfortegnelse

Forord	v
Definisjon av begreper.....	vi
Sammendrag.....	viii
1. Innledning	1
1.1 Aktualisering.....	2
1.2 Avgrensning.....	3
1.3 Problemstilling.....	4
1.4 Disposisjon.....	5
2 Metode	7
2.1 Bakgrunn for studien.....	7
2.2 Metodisk tilnærming	7
2.2.1 Hypotese	8
2.2.2 Undersøkelsesmetode.....	8
2.3 Datakilder.....	9
2.3.1 Studiens teoretiske referanseramme.....	10
2.3.2 Primærdata.....	10
2.3.3 Metode for innsamling av primærdata	11
2.3.4 Sekundærdata.....	13
2.4 Evaluering av metode.....	15
2.4.1 Validitet.....	15
2.4.2 Reliabilitet.....	16
3 Regnskapets formål og grunnlag	17
3.1 Regnskapets formål og brukere.....	17
3.1.1 Regnskapsprodusent.....	19
3.1.2 Regnskapets primærbruker	19
3.1.3 Eksternregnskap	20

3.1.4	Internregnskap.....	20
3.2	Regnskapets kvalitative krav	20
3.3	Regnskapsloven – det rettslige grunnlag	22
3.4	Standardsettende organer.....	23
3.4.1	Norsk RegnskapsStiftelse	23
3.4.2	IASC - IASB.....	24
3.5	IFRS's virkeområde i Norge.....	24
3.6	Norsk regnskapspraksis – harmonisering mot IFRS.	25
3.7	NGAAP – resultatorientert rammelovgivning.	26
3.7.1	Sammenstillingsprinsippet.....	27
3.7.2	Transaksjonsprinsippet og historisk kost.....	27
3.7.3	Forsiktighetsprinsippet	28
3.7.4	God regnskapsskikk	29
3.8	IFRS – internasjonale regnskapsstandarder.....	31
3.8.1	Kildehierarkiet i IFRS	32
3.8.2	Balanseorientering.....	33
3.8.3	Virkelig verdi som måleatributt	34
4	Egenutviklede immaterielle eiendeler	37
4.1	Immaterielle eiendeler - usynlige verdier	37
4.1.1	Immaterielle eiendeler - risiko post.....	38
4.1.2	Utviklingsprosessen.....	39
4.2	Beskyttelse vs. kontroll.....	42
4.2.1	Beskyttelse av teknologi.....	42
5	Immaterielle eiendeler - NGAAP vs. IAS 38.....	47
5.1	Regnskapsmessig behandling av forsknings- og utviklingsutgifter.....	47
5.1.1	Regnskapsmessige definisjoner av forskning og utvikling	48
5.2	Regnskapsmessig behandling av immaterielle eiendeler	50

5.2.1	Krav til definisjon	51
5.2.2	Krav til identifiserbarhet.....	52
5.2.3	Krav til kontroll.....	53
5.3	Kriterium for balanseføring.	54
5.3.1	Krav til sannsynlighet for at aktivitet gir ønsket resultat.....	54
5.3.2	Krav til pålitelig måling.....	56
5.3.3	Type immateriell eiendel?	59
5.3.4	Oppsummering av balanseføringskriteriene	59
5.4	Valg av regnskapsprinsipp.....	60
5.5	Vedlikehold eller påkostning	62
5.6	Økonomisk levetid – avskrivninger og nedskrivninger.....	63
5.7	Virkelig verdi og verdireguleringsmodellen for immaterielle eiendeler	65
5.8	Førstegangs innregning av utviklingsutgifter – Overgang til IFRS.	66
6	Regnskapspraksis - casebedrifter.....	67
6.1	Dualog	67
6.2	Selskap nr. 2.....	69
7	Konklusjon	72
7.1	IFRS mer konservativ enn NGAAP	72
7.2	Avsluttende betraktninger.....	72
Referanseliste		75
Vedlegg 1 Oversikt over balanseførte immaterielle eiendeler.....		78

Forord

Som en del av studiet Økonomi og Administrasjon med fordypning i finansregnskap ved Universitetet i Tromsø, skal det skrives en obligatorisk masteroppgave tilsvarende 30 studiepoeng. Oppgaven har profilering i finansregnskap. Arbeidet har vært å se på regnskapsmessig behandling av utgifter til egenutviklede immaterielle eiendeler, fremkommet gjennom virksomheters egen forskning og utvikling. Immaterielle eiendeler generelt er oppfattet som en risikopost blant annet av finansinstitusjoner, eiendelsposten tillegges ofte ikke verdi ved kredittvurdering av låneengasjement. Dette er også en av grunnene til at egenutvikling utvikling av immaterielle eiendeler i de fleste tilfeller finansieres ved bruk av kapital fra eierne.

Studien har bidratt til å endre min oppfatning av IFRS. Fra å tro at virkelig verdi var gjennomsyrende i IFRS regelverket, til å forstå at IAS 38 er en konservativ regnskapsstandard, hvor virkelig verdi som måleattributt i praksis ikke gjelder for egentilvirkede immaterielle eiendeler. Studien vil vise at norsk regnskapspraksis og god regnskapsskikk gir opphav til flere regnskapsmessige løsninger.

Det har vært en krevende studie, hvor det har vært behov for å søke informasjon om fagområder utenfor regnskapsområdet for å ha tilstrekkelig informasjon for å gjennomføre oppgaven. Det har vært en lærerig prosess, og jeg har fått økt interesse for denne eiendelsgruppen.

Jeg vil takke mine to veiledere Henning Sollid og Ulf Mack Growen for gode innspill og støtte når alt har virket som mest håpløst, da har dere bidratt med god og lærerik veiledning. Jeg vil også takke de personene som har bidratt med informasjon, korrekturlesing og andre innspill.

Jeg vil spesielt takke min samboer Odd Espen, som har støttet meg gjennom hele studietiden, og vært min faste klippe. Du har bidratt på en fantastisk måte, uten deg har jeg ikke kunnet gjennomført masterstudiet. Sist og ikke minst mine to barn, Kristine og Viktor, tusen takk for at dere har vært så forståelsesfulle og tålmodige i denne perioden. Dere er to fantastiske barn.

Definisjon av begreper

IAS	International Accounting Standards (IASBs regnskapsstandarder utgitt før 2001)
IAS 38	IAS 38 – Immaterielle eiendeler
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee. Fortolkning utgitt av IASB etter 2003
FASB	Financial Accounting Standards Board, standardsettende organ i USA
FoU	Forskning- og utvikling
DnR	Den norske Revisorforening
Immateriell eiendel	En identifiserbar, ikke pengemessig eiendel uten fysisk substans.
Innregning	Regnskapsføring. I denne oppgave er innregning benyttet som begrep i forbindelse med balanseføring av utgifter.
Innregningskriterium	Betingelse som må være oppfylt for å ha adgang til å balanseføre en utgift.
NARF	Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
NFF	Norske Finansanalytikerens Forening
NGAAP	Norwegian Generally accepted accounting principles
NRS	Norske Regnskapsstandarder og Norsk RegnskapsStiftelse. (God regnskapsskikk)
NRS(F) I	NRS (F) Immaterielle eiendeler.
Ot.prp. nr. 42	Odelstingsproposisjon nr. 42 (1997-1998) Ny regnskapslov
Kunnskapsvirksomhet	Betegnelsen har jeg brukt på virksomheter som har forsknings- og utviklingsaktiviteter
Regnskapsbruker	Enhver som treffer beslutninger på bakgrunn av regnskapsinformasjon.
Regnskapsprodusent	Den som avlegger regnskapsinformasjon.

Regnskapsprinsipper	De spesifikke prinsipper, regler og regnskapspraksis som et foretak anvender ved utarbeidelse og presentasjon av finansregnskapet
Sammenstillingsprinsippet	Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt.
SIC	Interpretation by the Standing Interpretations Committee. Uttalelser og fortolkninger utgitt av IASB før 2001.
Transaksjon	En hendelse av økonomisk karakter som skal regnskapsføres.
Transaksjonsprinsippet	Transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet
Virkelig verdi	Det beløp en eiendel kan omsettes for eller en forpliktelse gjøres opp med, i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte frivillige parter.
Rskl.	Regnskapsloven

Sammendrag

Jeg har definert problemstillingen som Immaterielle eiendeler – Norsk praksis i forhold til IAS 38. Regnskapsmessig behandling av utgifter til egne forsknings- og utviklingsaktiviteter.

I studien har jeg gjennomgått regnskapsloven, NRS (F) *Immaterielle eiendeler* og IAS 38 *Immaterielle eiendeler* for å besvare problemstillingen. Ved bruk av vårt nasjonale lovverk, regnskapsstandardene, faglitteratur og annen informasjon har jeg vurdert kriteriene som legges til grunn for den regnskapsmessige behandlingen av utgifter til egen FoU aktivitet. Spesielt har jeg vurdert innregningskriteriene for balanseføring av utgifter som påløper ved disse aktivitetene.

Begrunnelse for å sammenligne NGAAP og IFRS i forhold til regnskapsmessig behandling av utgifter til egen forskning og utvikling, er en følge av den harmonisering som skjer i norsk regnskapspraksis. IFRS rapportering blir mer utbredt, og flere selskaper som ikke er pålagt å utarbeide sine årsregnskap etter IFRS, har frivillig valgt å benytte IFRS ved utarbeidelse av selskapets årsregnskap. Andelen av immaterielle verdier er voksende, også i norske virksomheter. En amerikansk undersøkelse viser at denne type eiendeler har hatt en sterk økning fra 1980 årene.

I forkant av arbeidet med denne oppgaven hadde jeg en utgangspunkt om at virksomheter som investerer i utvikling av immaterielle eiendeler ønsker å synliggjøre disse i balanseregnskapet, at IAS 38 og NRS (F) *Immaterielle eiendeler* har lik behandling av denne type anleggsmiddel, samt at IFRS med sin virkelige verdi orientering i større grad muliggjør balanseføring av utgifter medgått til egen tilvirkning av slike eiendeler.

I studien har jeg redegjort for:

- Regnskapets formål og brukere
- Regnskapsloven og regnskapsstandardene
- IFRS rammeverket og dets betydning for utvikling av regnskapslovgivingen
- Immaterielle eiendelers beskaffenhet
- Regnskapsmessig behandlingen av utgifter til FoU internt i virksomheter
- Krav til kontroll med den immaterielle eiendelen, og hvilke beskyttelsesformer virksomheter kan anvende for å sikre seg kontroll.
- Første gangs innregning av forsknings- og utviklingsutgifter ved overgang til IFRS rapportering.

- Til slutt har jeg valgt å benytte to casebedrifter for å synliggjøre ulik regnskapspraksis innenfor god regnskapsskikk.

Studien vil vise at IFRS i praksis ikke tillater anvendelse av virkelig verdi i forbindelse med verdsettelse av egenutviklede immaterielle eiendeler. Dette som en følge av at IAS 38 er basert på konservative definisjons- og balanseføringskriterier. Virksomheter som avlegger årsregnskapet etter IFRS må i større grad kostnadsføre utgifter til forskning og utvikling enn virksomheter som benytter NGAAP. Dette bryter med ett av hovedprinsippene i den transaksjonsbaserte historisk kost-modellen, sammenstillingsprinsippet.

Norsk regnskapslovgivning legger opp til at det er virksomhetene selv som må vurdere hvilket regnskapsprinsipp de ønsker å benytte på utgifter medgått til egen forskning og utvikling, herunder balanseføring eller kostnadsføring. Den norske regnskapslovgivningen tillater virksomheter å kostnadsføre alle forsknings- og utviklingsutgifter, selv om kravene til balanseføring er oppfylt. Å kostnadsføre utviklingsutgifter som oppfyller balanseføringskriteriene tillates ikke etter IAS 38. Feil bruk av kostnads- eller balanseføring vil kunne gi målefeil.

Det er ikke utarbeidet en endelig norsk praksis for regnskapsmessig behandling av immaterielle eiendeler, slik IASB har gjort. Dette gjør at vi ender opp med ulike løsninger som oppfyller kravet til god regnskapsskikk.

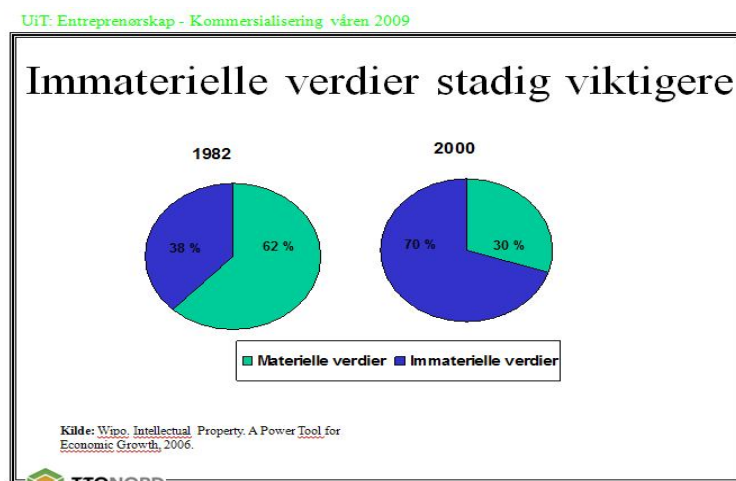
Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) har utarbeidet en foreløpig norsk regnskapsstandard, denne standarden er en kopi av IAS 38 (1998). Det var derfor ikke overraskende å registrere at det var store likheter i definisjon og innregningskriterier. Det var dog noen små terminologiske forskjeller, samt et mindre avvik i forhold til tidsavgrensningene i definisjons- og innregningskriteriene. En mer prinsipiell forskjell er at den foreløpige norske regnskapsstandard skal tilfredsstille en resultatorientert regnskapsmodell, mens IAS 38 er basert på en balanseorientert regnskapsmodell. IAS 38 har flere kriterier som i praksis kan være vanskelig å oppfylle, og dermed vil mulighetene for balanseføring være mindre enn det som det gis anledning til etter norsk regnskapslov.

1. Innledning

Virksomheter som utvikler ny teknologi, produkter eller prosesser, omtales gjerne som kunnskapsvirksomheter. Slike virksomheter blir en stadig større og viktigere virksomhetsgruppe i norsk næringsliv. Ordinær industrivirksomhet er blitt for kostnadskrevende. Høye personellkostnader og økte krav til avkastning, har medført at flere produksjonsvirksomheter, spesielt innenfor næringsmiddel-industrien, flytter produksjonsenhetene til lavkostland. Kraftkrevende industri avvikles som en følge av nye, strenge miljøkrav og høye energikostnader. Samlet har dette ført til en økt fremvekst av ny industri som kjennetegnes ved at de omdanner ansattes kunnskap til ny teknologi.

Eiendelene til slike kunnskapsvirksomheter, består i stor grad av de ansattes kompetanse og immaterielle verdier. Drivkraften til ledelsen i denne type nye virksomheter må antas å være økt inntjening og verdiskapning. Kunnskapsvirksomheter finnes innenfor mange ulike bransjer, men de er spesielt representert innenfor medisin og bioteknologi, prosessindustri, programvare og systemutvikling.

Utgangspunktet til en egentilvirket immateriell eiendel er en idé, normalt med utspring fra kortere eller lengre forskningsfase, men også gjennom kreative ideer for løsning av en reell problemstilling.



Figur 1. Økning i immaterielle verdier

Kilde WIPO, Intellectual Property A. Power Tool for Economic Growth 2006

Det har vært en utstrakt digitaliseringsprosess, spesielt fra 1980 tallet frem til i dag, noe som har medført kraftig vekst av copyright materiale. Behov for ny teknologi blant annet innenfor

kommunikasjon, nye behandlingsformer ved ulike sykdommer, samt det økte fokuset som har vært på forurensning og miljø har bidratt til økte forsknings- og utviklingsaktiviteter.

Viktigheten av immaterielle eiendeler i kunnskapsvirksomheter er synliggjort i en undersøkelse utført av WIPO¹ i 1982, og gjentatt i år 2000. Denne undersøkelsen viser at andelen av immaterielle eiendeler i amerikanske kunnskapsvirksomheter økte fra 38 % i år 1982 til 70 % i år 2000. Det kan nevnes at WIPO er et spesielt organ innenfor FN som ble etablert av WIPO konvensjonen i 1967. Organisasjonens mandat er å fremme vern av intellektuelle eiendeler over hele verden, gjennom samarbeid mellom medlemslandene og andre internasjonale organisasjoner. Organisasjonen har sitt hovedkontor i Genève.

Immaterielle eiendeler i form av forskning og utvikling synliggjøres sjelden i balansen. I den grad slike eiendeler fremkommer, er de ofte beheftet med mistenksomhet og usikkerhet av regnskapsbrukerne (Dagens Næringsliv, 2009). Mistenksomheten er da i form av frykt for at eiendelene er overvurdert og at balansen er oppblåst med utgifter som burde vært resultatført.

En immateriell rettighet, er retten til en intellektuell prestasjon eller kjennetegn.

Fellesnevneren for alle immaterielle eiendeler er at det er tale om ”ikke fysiske objekter”, som er skapt av menneskers kunnskap og kreativitet. Opphavsretten til slike eiendeler representerer en verdi for oppfinneren. Selve utviklingsprosessen medfører utgifter, og spørsmålet er hvordan disse utgiftene skal behandles regnskapsmessig.

1.1 Aktualisering

Kunnskapsvirksomheter utvikler immaterielle eiendeler som ikke er fysisk i sin substans.

Disse eiendelene kan igjen deles opp i identifiserbare og uidentifiserbare immaterielle eiendeler. Identifiserbare eiendeler er eiendeler som kan skilles ut fra de øvrige immaterielle eiendeler, eksempelvis et patent eller goodwill. Uidentifiserbare immaterielle eiendelene er selskapets goodwill, ofte definert som en residualpost.

Betingelsen for å være en eiendel er at de skal representere ett objekt, som i seg selv skal være fremtidig kontantgenererende. Verdien av utviklingsprosessen materialiseres i balansen, i den grad de balanseføres, som forskning og utvikling, patenter, design eller varemerke rettigheter. Som en følge av at denne type eiendeler er beheftet med usikkerhet og risiko, har

¹ WIPO - The World Intellectual Property Organization

standardsetterne og lovgiveren sett det nødvendig å vurdere slike eiendeler mer konservativt enn eiendeler av materiell art.

De fleste av kunnskapsvirksomhetene er spirer med utspring fra universiteter og høyskoler, og har en virksomhetsform utenfor det tradisjonelle vare- og /eller tjenestehandelsområdet.

Denne type virksomheter er kapitalkrevende, og investeringene representerer normalt ingen reelle verdier før teknologien kan kommersialiseres. Et bygg eller en bil kan vurderes på en objektiv måte, men vurderingen av immaterielle eiendeler ofte er subjektivt i forhold til fremtidige forventninger. Å fastsette en eiendels verdi utelukkende basert på forventninger til fremtidige økonomiske fordeler, vil være det samme som å se inn i en glasskule, og forsøke å spå fremtiden. Det er ikke gitt at arbeidet som nedlegges i utviklingsprosessen vil bli en økonomisk suksess. Mange utviklingsprosjekter har endt opp som nok en god ide, som ikke lot seg realisere.

I forsknings- og utviklingsfasene bygger virksomheten en unik kompetanse som ikke er separabel. Denne kompetansen representerer en total verdi, men vil ikke oppfylle kravene til en immateriell eiendel. Verdien av kompetansebyggingen inngår i virksomhetens opparbeidede goodwill. Den reelle verdien synliggjøres derfor først i forbindelse med en børsnotering eller salg av virksomheten. Et selskap som kan nevnes i denne forbindelse er Thin Film Electronic ASA. Selskapet har investert betydelige summer i utvikling av en minnebrikke for datalagring. Selskapets markedsverdi på Oslo Axess 26. mai i år var MNOK 13,5, og selskapets egenkapital var TNOK 106. En uke senere var børsverdien 3 ganger høyere som følge av nye forventninger til at selskapet ville lykkes kommersielt.

1.2 Avgrensning

Denne oppgaven vil være avgrenset til den regnskapsmessige behandlingen av utgifter medgått til å skape immaterielle eiendeler gjennom virksomhetens egen forsknings- og utviklingsaktivitet. Hovedfokuset vil være på mulighetene for å balanseføre utgifter til egen forskning og utvikling. Jeg har sett på hvordan slike utgifter behandles etter NGAAP og IAS 38. Jeg har ikke foretatt noen særskilt vurdering i forhold til regnskapslovens unntaksregler for små foretak. Ervervet forskning og utvikling, og forskning og utvikling som følge av virksomhetssammenslutninger er ikke behandlet i studien. Det samme gjelder for immaterielle eiendeler som goodwill, utsatt skatt, konsesjoner og andre ervervede rettigheter.

1.3 Problemstilling

Som følge av at vi i Norge har to regnskapsregimer som behandler eiendeler med to ulike orienteringer, ønsker jeg å se hvordan regnskapspraksis for utgifter til egen forskning og utvikling er. Dette er interessant som følge av den økningen som skjer innenfor kunnskapsindustrien. Det har også vært en økt globalisering blant norske ikke børsnoterte foretak, og stadig flere selskaper velger IFRS rapportering. Årsak til dette kan være at ikke børsnoterte selskaper kan ha et ønske om å sammenligne egne regnskaper med børsnoterte selskapers regnskaper, globale samarbeidspartnere eller konkurrenter. En virksomhet med en global konsernstruktur vil kunne forenkle konsolideringsprosessen ved å anvende IFRS, fordi hele konsernet da anvender ensartede regnskapsregler.

Norsk regnskapspraksis for regnskapsføring av immaterielle eiendeler er de siste 10 årene blitt sterkt påvirket av den internasjonale regnskapsstandarden IFRS. Det er uomtvistet at det pågår en harmoniseringsprosess av norsk regnskapspraksis i retning av den internasjonale regnskapspraksisen på en rekke områder, noe jeg vil komme tilbake til. God regnskapskikk påvirkes av den internasjonale utvikling. I Norge utvikles god regnskapskikk av NRS. Finansdepartementet har i lovforarbeidene uttalt at regnskapsstandarder utarbeidet av NRS er å anse som god regnskaps skikk².

På bakgrunn av dette har jeg formulert følgende problemstilling:

Immaterielle eiendeler - Norsk praksis i forhold til IAS 38. Regnskapsmessig behandling av utgifter til egne forsknings- og utviklingsaktiviteter

² NOU 1995: 30 og Ot.prp. nr. 42 (1997-97)

1.4 Disposisjon

Kapittel 2: Metode

I dette kapitlet har jeg gjennomgått de metodiske valg jeg har tatt for å besvare problemstillingen på en best mulig måte.

Kapittel 3: Regnskapet – formål og grunnlag

Her har jeg gjennomgått regnskapets formål og dets brukere, standardsettende organer, og harmoniseringsprosessen mot de internasjonale regnskapsstandardene, samt beskrevet forskjellene i NGAAP og IFRS.

Kapittel 4: Egenutviklede immaterielle eiendeler

Her har jeg redegjort for immaterielle eiendelers beskaffenhet og egenart, samt hvordan virksomhetene kan etablere kontroll ved å benytte registrerbare eller andre metoder. Jeg har også sett på muligheten en virksomhet har for å etablere faktisk kontroll i fravær av juridisk kontroll.

Kapittel 5: FoU – NGAAP vs. IAS 38

Her gjennomgår jeg de regnskapsmessige definisjoner regnskapsmessig behandling av utgifter til egen forskning og utvikling i forhold til regnskapsloven og regnskapsstandardene. Regnskapsstandardene som er lagt til grunn for studien er; NRS(F) *Immaterielle eiendeler og IAS 38 Immaterielle eiendeler*. Jeg har gjennomgått valg av regnskapsprinsipp, og grensedragning mellom vedlikehold og påkostning av immaterielle eiendeler. Jeg har også gjennomgått regnskapsmessige vurderinger og prinsipper for avskrivning og nedskrivning, til dette har jeg benyttet regnskapsstandardene NRS (F) *Nedskrivning og IAS 36 Verdifall av eiendeler*. I slutten av dette kapitlet har jeg sett på verdireguleringsmodellen og førstegangs innregning av forskning og utvikling ved overgang til IFRS, samt gitt et sammendrag i forhold til forskjellene mellom norsk regnskapspraksis og IAS 38, og besvart antakelsene som jeg trodde gjaldt for immaterielle eiendeler.

Kapittel 6: Regnskapsmessig behandling av FoU utgifter i to case bedrifter.

I dette kapitlet har jeg sett på regnskapspraksis for behandling av forsknings- og utviklingsutgifter i to casebedrifter med utgangspunkt i drøftelser som har vært i de foregående kapitlene.

Kapittel 7. Konklusjon

Avslutningsvis har jeg trukket en konklusjon vedrørende norsk regnskapspraksis i forhold til IAS 38, samt svart på om hvorvidt mine utgangs antakelser stemmer. Til slutt har jeg reflektert litt over arbeidet, samt hvilke områder som kan være interessant for videre studier.

2 Metode

I dette kapitlet har jeg gjennomgått bakgrunnen for studien, og hvilken metodisk tilnærming som er benyttet for å besvare problemstillingen. Jeg har gjennomgått anvendte rettskilder og regnskapsstandarder som danner basis for studien. I studien har jeg også benyttet primære og sekundære data. De anvendte datakildene er presentert i dette kapitlet, med en begrunnelse for at disse ble valgt. Jeg har beskrevet metodene som er benyttet i forbindelse med datainnsamlingen. På bakgrunn av rettskildene og de innsamlede dataene har jeg til slutt vurdert studiens reliabilitet og validitet

2.1 Bakgrunn for studien

Immaterielle eiendeler er en gruppe eiendeler som blir stadig viktigere. Det har frem til nå vært liten oppmerksomhet omkring sammenligning av norsk regnskapspraksis og IAS 38 *Immaterielle eiendeler* spesielt innenfor forskning og utvikling (Kvifte, 2007: 353). Dette er bakgrunnen for at jeg valgte den aktuelle problemstillingen. Jeg ønsker at studien skal gi men en dypere forståelse og kunnskap om emnet.

Det er å anta at IFRS rapportering vil styrke sin posisjon, og derfor vil det være nyttig å få en dypere forståelse av hvordan disse spesielle eiendelene regnskapsbehandles i de to regnskapsregimene. Ved å kjenne til prinsippene og kriteriene som gjelder for den regnskapsmessige behandlingen kan virksomhetene tidlig forberede seg på en senere overgang til IFRS. Det er en allmenn oppfatning at NGAAP's behandling av immaterielle eiendeler er lik den internasjonale regnskapsstandarden IAS 38. Blant fagmiljøene har det i lang tid pågått en diskusjon om virkelig verdi modellen som IFRS representerer gir en mer pålitelig og relevant finansiell informasjon, enn det som oppnås ved bruk av NGAAP. Det har fra de samme fagmiljøene også vært stilt spørsmål om påliteligheten og relevansen i begrepet virkelig verdi, spesielt vedrørende balanseførte immaterielle eiendeler.

2.2 Metodisk tilnærming

Jeg har valgt et studiedesign kalt beskrivende (descriptive) case studie. Et case studie er ikke anerkjent som en vitenskapelig metode, og er av den grunn ikke en egnet metode å anvende dersom studien skal bevise eller avkrefte en hypotese. Case studie benyttes ofte for å søke mer innsikt, forståelse og kunnskap om et emne. I denne studien skal jeg undersøke et regelverk,

og anvendt regnskapspraksis for regnskapsmessig behandling av utgifter medgått til virksomheters egen forskning og utvikling. Denne studien skal beskrive det aktuelle problemområdet og regelverkets krav til regnskapspraksis.

2.2.1 Hypotese

Et case studie har ikke en hypotese som skal besvares med en viss form for sikkerhet. Regnskapsforskning er en kombinasjon av teori og empiriske analyser, hvor forskingen innebærer å søke etter universelle sannheter nedfelt i et generelt lovverk. Denne studien skal beskrive regnskapspraksis i forhold til to ulike regnskapsregimer. Selv om beskrivende forskning ikke har noen hypotese som skal bevises, hadde jeg noen antakelser om hvordan ”verden” så ut innenfor dette området. Mine antakelser vedrørende regnskapspraksis for utgifter til forskning og utvikling var:

- Det er liten forskjell mellom regnskapsstandardene IAS 38 – *Immaterielle eiendeler* og NRS (F) *Immaterielle eiendeler*.
- IFRS vil med sin balanseorientering og virkelig verdi syn, tillate eller pålegge virksomhetene å balanseføre verdiene av de immaterielle eiendelene i større grad enn NGGAP.
- En stor del av balansen til virksomheter som investerer i egen forskning og utvikling består av eiendeler av immateriell art. Spesielt undergruppen forskning og utvikling, patenter og varemerker.

2.2.2 Undersøkellesmetode

Case studier er enkeltstående studier, hvor forskjellene ofte beskrives fordi disse er vanskelig å måle, derfor er slike studier ikke egnet for generalisering (Bryman & Bell, 2007:63). Et enkelt case kan ikke være representativ for en større populasjon, fordi undersøkelsen ofte består av store mengder kvalitative data og få undersøkelsesenheter.

Case studier er ikke definert som en vitenskapelig metode, men som et forskningsdesign og er av den grunn en betegnelse på en forskningstilnærming. Case studier er velegnet studiedesign der intensjonen er å beskrive eller få en dypere forståelse av en problemstilling. Denne studieformen er blitt en vanlig forskningsmetode i forbindelse med forskning innenfor regnskap, og har oppnådd en anerkjennelse som den foretrukne forskningsmetoden innenfor dette faget (Ryan, Scapens, & Theobald, 2002: 142). I tillegg er denne utbredt på en rekke fagområder, og har fått en sentral stilling innenfor management tradisjonen. Studieformen er

brukt på noen av de mest kjente undersøkelsene som er gjennomført innenfor bedriftsøkonomi og ledelse (Bryman & Bell, 2007: 62ff).

En fordel med case studier er at denne studieformen kan kombinere ulike kvalitative metoder med kvantitative analyser, samt gjøre det mulig å gå i dybden av en problemstilling (D. I. Jacobsen, 2000: 76ff). Innsamlede data i denne studien består av kvalitative data som er innsamlet og anvendt til informasjonsformål, ikke til analyseformål.

Dersom intensjonen med studien hadde vært å generalisere, burde jeg ha valgt en kvantitativ eller kvalitativ undersøkelsesmetode, med bredere utvalg av populasjon, og et datagrunnlag av mer målbar karakter.

2.3 Datakilder

Den teoretiske referanserammen er studiens fundament og består av gjeldende lovverk, den nasjonale og internasjonale regnskapsstandarden som operasjonaliserer løsninger for utgifter til utvikling av immaterielle eiendeler.

Jeg har valgt å benytte kildetriangulering, det vil si å bruke ulike typer av datakilder.

Triangulering er en metode for å kontrollere data og konklusjoner ved å kombinere bruk av ulike metoder, personer, samt primære og sekundære kilder (Bryman & Bell, 2007: 412f).

Som primærdatakilde har jeg valgt intervjuobjekter. Primærkildene er personer fra selskaper som driver med aktiviteter innenfor forskning og utvikling, samt personer tilknyttet revisjon og kommersialisering. Intervjuobjektene er valgt for å få et bredest mulig informasjonsgrunnlag til å belyse de ulike kriteriene som følger av den teoretiske referanserammen.

Sekundærdataene er faglitteratur, regnskapsinformasjon og statistikker. Dette er informasjonen som underbygger den teoretiske referanserammen, samt at informasjonen gir indikasjon på hva som er anvendt praksis. Faglitteratur og fagartikler bidrar også med informasjon som gjør det mulig å beskrive forskjeller mellom regnskapsloven og de regnskapsstandardene. Anvendt praksis vil for øvrig gjenspeiles i graden av balanseføring av forsknings- og utviklingsutgifter. Annen sekundærinformasjon som er benyttet er nettsøk.

2.3.1 Studiens teoretiske referanseramme.

Grunnlaget for denne studien er bruk av teori i form av Lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap, regnskapsloven, NRS (F) *Immaterielle eiendeler* og IAS 38 *Immaterielle eiendeler*. I tilfeller hvor det har vært nødvendig er også andre regnskapsstandarder anvendt.

Rettskildene som ligger til grunn for problemstillingen er regnskapsloven, sammen med dets forarbeider³. Lovforarbeidene kan sies å være en tolkningsveiledning for regnskapsloven, og gir et detaljert grunnlag for regnskapslovens innhold. I lovforarbeidene finner vi rammer for de grunnleggende regnskapsprinsippene og god regnskapsskikk.

Regnskapsstandardene NRS (F) I og IAS 38 som er blitt utarbeidet av standardsettende organer, operasjonaliserer løsninger for den regnskapsmessige behandlingen av ulike regnskapsmessige problemstillinger, blant annet immaterielle eiendeler. I tillegg til de nevnte standardene vil det være naturlig å se hen til andre standarders behandling av immaterielle eiendeler som en følge av IFRS kildehierarki (nærmere beskrevet i kap. 3.5) og god regnskapsskikk jf. figur 2.

2.3.2 Primærdata

Primærdataene er samlet inn ved bruk av ustrukturerte dybde intervjuer, og er ikke en innsamlingsmetode som er spesielt godt egnet til analyseformål, men til informasjonsformål. Utvalg av respondenter er basert på et bekvemmelighetsutvalg, altså en form for ikke sannsynlighetsutvalg. Denne typen utvalg innebærer at respondentene velges ut i forhold til hvem som er enklest tilgjengelig og minst kostnadskrevende.

Ustrukturerte intervju har vi når det tas utgangspunkt i en liste med ferdig formulerte åpne spørsmål uten svaralternativer. Selskapene som er benyttet har sin hovedaktivitet innenfor forskning og utvikling. I tillegg intervjuet jeg fagpersoner innenfor revisjon og kommersialisering. Intervjuobjektene ble på forhånd forespurt om de kunne bidra med informasjon. Intensjonen og formålet med denne datainnsamlingen var:

- Å få informasjon om hvordan slike selskaper etablerer beskyttelse av og kontroll med immaterielle eiendeler for å sikre at de fremtidige økonomiske fordelene tilfaller virksomheten.
- Å få informasjon om hvordan slike selskaper dokumenterer definisjons og balanseføringskriteriene.

³ NOU 1995: 30 og Ot.prp. nr. 42 (1997-1998)

- Å danne meg et bilde av regnskapspraksis til selskaper som driver med FoU aktiviteter, hvordan slike selskaper behandler utgifter medgått til disse aktivitetene regnskapsmessig i forhold til regnskapsloven og gjeldende regnskapsstandarder.

Selskapene som er benyttet som casebedrifter benytter NGGAP ved utarbeidelse av sine respektive finansregnskaper. Alle intervjuene ble gjennomført i lokalene til intervjuobjektene, enten på hver enkelts kontor eller i selskapets møterom. Intervjuene ble registrert ved bruk av båndopptaker. Ved tilbakekomst til kontoret ble intervjuene transkribert. Transkribering er å overføre lyd til skrift.

Dualog AS

Dualog AS er et selskap som gjennom 15 år har drevet med egen utvikling og salg av komplette og sikre systemer for satellittbaserte kommunikasjonsløsninger.

Selskap 2

Selskapet er et bioteknologiselskap etablert i 1999, som driver med forskning og utvikling. Virksomhetens hovedaktivitet er utvikling av en ny type diagnose teknologi. Selskapet har i utviklingsprosessen hatt, og har fremdeles mye forskning.

Ragnar Brattås

Ragnar Brattås arbeider med oppfinnerbeskyttelser og kommersialisering i TTONord AS (Technology Transfer Office)⁴. Han har lang erfaring fra Innovasjon Norge med etablering og kommersialisering av innovative kunnskapsvirksomheter..

Statsautorisert revisor Kent Helge Holst

Kent Helge Holst er statsautorisert revisor og partner ved PwC⁵ sitt kontor i Tromsø. Holst har immaterielle eiendeler som ett av flere spesialområder.

2.3.3 Metode for innsamling av primærdata

Intervjuene ble gjennomført som ustrukturerte intervju hvor tema ble utarbeidet og oversendt intervjuobjektene på forhånd. Det ble utarbeidet separate spørsmål innenfor hver av intervjuobjektens fagområder. Fordelen med ustrukturerte intervju er at de har åpne spørsmål som gir mulighet for å supplere intervjuobjektets svar med tilleggsspørsmål for å oppklare eventuelle misforståelser, og få utdypende svar på andre problemstillinger som avdekkes under intervjuet. Fordelen med datainnsamling gjennom ustrukturerte intervjuer er at

⁴ <http://www.ttonord.no/troms/tromso/TTONordas.nsf>

⁵ PwC er en forkortelse av revisjonsfirmaet PricewaterhouseCoopers

respondentens svar i liten grad påvirkes av intervjueren. Ulempen med intervjuformen er at de krever større motivasjon fra respondentens side, i tillegg til risiko for manglende svar (Halvorsen, 1987: 142). En annen ulempe med ustrukturerte intervju er at intervjueren kan feiltolke svar i den etterfølgende analysen.

Første intervju var med kommersialiseringsrådgiver Ragnar Brattås. Både NRS (F) I og IAS 38 har krav til at en immateriell eiendel skal oppfylle tre definisjonskriterier. To av definisjonskriteriene er at virksomheten skal ha kontroll med eiendelen og de fremtidige økonomiske fordelene, og at de må dokumentere sannsynlige økonomiske fordeler av denne. Disse to kriteriene kan synes som de to vanskeligste kriteriene å oppfylle.

Kontrollkriteriet krevet at virksomheten må ha kontroll med at de fremtidige økonomiske kontantstrømmene tilfaller virksomheten, men hvordan vil en virksomhet kunne sikre seg en slik kontroll? Dette kriteriet er derfor en sentral del av problemstillingen i forhold virksomhetenes adgang til å balanseføre utgifter til egen forsknings- og utviklingsaktivitet etter NRS (F) I og IAS 38. Hensikten med å intervju Brattås var

- Å få en bedre forståelse av hvilke muligheter kunnskapsvirksomheter har til å etablere beskyttelse av, og kontroll med sin ide og teknologi.
- Hvilke beskyttelsesformer som eksisterer og kan anvendes.
- Om det er spesielle kriterier som må oppfylles for å oppnå, og senere opprettholde den etablerte beskyttelsen av oppfinnelsen.

Det andre intervjuet jeg hadde var med ett bioteknologiselskap. Jeg intervjuet daglig leder og administrasjonsleder. Dataene fra intervjuet bidro med informasjon til å vurdere grensedragning i forhold til aktiviteter i de ulike forsknings- og utviklingsfasene, anvendte regnskapsprinsipper, problematikk rundt av- og nedskrivning, regnskapsføring og forhold omkring dokumentasjon av utgifter til forskning og utvikling. I tillegg fikk jeg informasjon om bruk av balanseførte verdier i forbindelse med verdsettelse av denne type selskaper i en eventuell oppkjørssituasjon.

Det tredje intervjuet var med Ole Kristian Valvåg, daglig leder i selskapet Dialog AS. Virksomheten har utviklet flere kommunikasjonssystem, og er nå inne i siste del av en lengre utviklingsfase for sitt nyeste kommunikasjonssystem, Dialog Connection Suite. Selskapet har utviklet og kommersialisert flere kommunikasjonssystemer. Slike systemer krever kontinuerlig krever videreutvikling og vedlikehold for å tilfredsstillere nye funksjonalitetskrav, og endringer som skjer på eksternt utstyr som systemene er tilpasset. Utgifter som

programvarevirksomheter pådrar seg i forbindelse med vedlikehold og arbeid med videreutvikling av egne programmer og systemer, er spesielt behandlet i de to regnskapsstandardene som jeg har lagt til grunn i studien. Valvåg ga informasjon om hvordan selskapet ved bruk av internregnskap og prosjektstyringsverktøy identifiserer, dokumenterer og måler interne og eksterne utgifter som påløper i utviklingsprosessen. I tillegg fikk jeg informasjon om avskrivningspolicy og hvordan selskapet beskytter systemet de har utviklet.

Det fjerde intervjuet var med statsautorisert revisor Kent Helge Holst. En utfordring for å belyse regnskapspraksis er å forstå innholdet i regnskapsloven og regnskapsstandardene, samt hvordan disse skal og kan tolkes. Besvarelsene var gitt ut fra hans rolle som kontrollør av regnskapsinformasjonen som produserer og presenteres av regnskapsprodusent, at den er pålitelig og relevant samt i samsvar med god regnskapsskikk. Intervjuet med Holst ble gjennomført for å få mer informasjon om norsk regnskapspraksis for behandling av utgifter til anskaffelse av immaterielle eiendeler med utspring fra forsknings- og utviklingsaktiviteter. Holst belyste flere problemstillinger innenfor norsk regnskapspraksis. Hovedtemaene som ble belyst i intervjuet var forhold vedrørende kravene i definisjons- og balanseføringskriteriene, bruk av virkelig verdi og implikasjoner som kan oppstå i forbindelse med en virksomhets overgang fra NGAAP til IFRS.

2.3.4 Sekundærdata.

Sekundærdata er definert som; data innsamlet og systematisert av andre enn forskeren selv (Halvorsen, 1987: 301). Sekundærdataene som jeg har benyttet i studien er statistikkinformasjon fra Brønnøysundregistrene og Oslo Børs, samt offentlig regnskapsinformasjon innhentet fra Purehelp.no og 1881.no. Faglitteratur og publiserte artikler inngår også som en del av sekundærdataene. Disse er tolkninger og vurderinger av det teoretiske referanserammen utført av andre. Fordel med å bruke sekundærdata er at det både er kostnads- og tidsbesparende, i tillegg til at disse dataene er representative. En ulempe med sekundærdata er at dataene ofte er utarbeidet for andre formål enn forskerens formål, og forskeren har ikke mulighet til å vurdere påliteligheten av sekundærdataene.

Jeg har innhentet informasjon fra Oslo Børs vedrørende antall børsnoterte selskaper som rapporterer IFRS regnskap. I tillegg har jeg innhentet statistikkinformasjon fra Brønnøysundregistrene over antall selskaper som rapporterer IFRS konsern- eller selskapsregnskap. Dataene gjelder for regnskapsåret 2007.

For å få en indikasjon på hva som er utbredt praksis blant norske selskaper vedrørende regnskapsprinsipp for utgifter til egen forskning og utvikling, var det behov for et større utvalg enn kun å benytte regnskapsinformasjon fra primærkildene. Jeg samlet inn regnskapsinformasjon fra selskaper som oppfylte følgende kriterier:

- Selskapene må drive med egenutvikling av ny teknologi, prosesser eller produkter. For slike virksomheter er forskningsfasen en naturlig førstefase.
- Utviklingsaktivitetene skal ha kommersialisering som mål
- Tilhøre virksomheter innenfor IKT, teknologi, bioteknologi/kjemi
- Etablert i 2007 eller tidligere og være aksjeselskap

Utvelgelse av populasjon til denne analysen er basert på et bekvemmelighetsutvalg. Den enkleste måten å finne virksomheter som tilfredsstiller de ovennevnte kriteriene, var å søke blant leietakerne til Forskningsparken i Tromsø og Forskningsparken i Oslo, samt selskaper finansiert av Innovasjon Norge AS i 2004 og noen andre kjente selskaper med utviklingsprosjekter.

Årsaken til at jeg valgte å søke etter selskaper i forskningsparkene er på grunn av deres egenart. Forskningsparkene er ledende senter for nyskaping, forskning og utvikling, som kommersialiserer ideer og resultater fra forskningsmiljøene. En del av Forskningsparkenes⁶ aktiviteter er å drive utleievirksomhet til bedrifter, forskningsgrupper og institutter innenfor innovasjon og nyskaping. Fordelen med å benytte disse sentrene er at leietakerne er kunnskapsvirksomheter, noe som forenklet søket etter aktuelle virksomheter. Selskapene har virksomhet innenfor bransjene bioteknologi, IKT og teknologi. Selskapene ble registrert og sortert i Excel fordelt på følgende bransjer

Regnskapsinformasjonen ble samlet inn ved bruk av to av de mange aktørene som tilbyr gratis næringslivsinformasjon på nettet. Disse to søkemotorene er www.purehelp.no, og www.1881.no. Fordelen til 1881.no er at de har en høyere detaljeringsgrad i oppdelingen av regnskapsposter, dermed er det mulig å få mer detaljert informasjon vedrørende de ulike hovedpostene.

Av faglitteratur som jeg har gjennomgått er artikler som omhandler regnskapsproblematikk og IFRS publisert i tidsskriftene Magma og Revisjon og Regnskap. Dette er to norske fagtidsskrift som har publisert mange fagartikler innenfor regnskapsområdet, og disse

⁶ <http://www.forskningsparken.no>

artiklene finnes også publisert på nettet. Jeg har også foretatt nettsøk og funnet andre artikler som behandler regnskapspraksis og IFRS.

2.4 Evaluering av metode

En forskningsrapports troverdighet bygger på innsamlede data og behandlingen av disse. Intensjonen med denne oppgaven er ikke å få frem et resultat som er generaliserbart, men å beskrive regnskapspraksis for behandling av immaterielle eiendeler etter to ulike regnskapsregimer. Utgangspunktet vil derfor først og fremst være å søke informasjon for å få nødvendig kunnskap om gjeldende regelverk. Tolkning av regnskapsregler er praktisk anvendelse av juridiske regler, ofte anvendt av fagpersoner uten juridisk bakgrunn, eksempelvis undertegnede. Beskrivelse av gjeldende regnskapspraksis er å anvende juridiske rettsregler, i forhold til anvendt praksis. Statistikkinformasjonen fra Brønnøysundregistrene gir innsikt i utbredelsen av IFRS rapporteringen i Norge. Faglitteratur og artiklene har bidratt med informasjon for å kunne gjennomgå og belyse den teoretiske referanserammen som problemstillingen omhandler.

2.4.1 Validitet.

Validitet beskriver gyldighet og dataenes relevans for problemstillingen (Halvorsen, 1987: 303). Validitet handler om integriteten i forhold til de konklusjoner som undersøkelsen genererer, og deles ofte inn i flere kategorier blant annet; målevaliditet, ekstern validitet og intern validitet. Validitet handler om hvorvidt de innsamlede dataene egner seg til å måle det vi tror vi måler, og hvorvidt graden av funnene kan benyttes til å generalisere på tvers av sosiale forhold. Validitet vurderes blant annet i forhold til antall informanter, om utvalget av respondenter har vært tilstrekkelig og representativt. Validitet i denne studien vil være i forhold til om de anvendte datakildene bidrar til å gi et pålitelig svar på problemstillingen. Forskning innenfor regnskapsområdet vurderes i forhold til ekstern og intern validitet. Det er ikke mulig å optimalisere begge, derfor vil en studie som har høy ekstern validitet ha en lavere grad av intern validitet og omvendt (Ryan et al., 2002: 123). Dette som en følge av forskernes ulike prioriteringer i forhold til disse to validitetene.

Den undersøkelsesmetoden som jeg har anvendt og beskrevet har gitt informasjon til å bedre forstå og tolke forhold omkring problemstillingen. Intensjonen med oppgaven har ikke vært generalisere, men å beskrive hvordan utgifter til egenutviklede immaterielle eiendeler skal behandles regnskapsmessig. Regelverket er gjeldende for alle regnskapsprodusenter som er

pliktig til å utarbeide årsregnskap. Med bakgrunn i dette vil jeg fastslå at oppgaven har intern validitet. Som følge av at casestudier ikke er egnet for å generalisere (Bryman & Bell, 2007: 63) kan ikke oppgaven tillegges høy grad av ekstern validitet.

2.4.2 Reliabilitet

Reliabilitet dreier som om pålitelighet og troverdighet, og om gjentatte målinger med samme måleinstrument gir det samme resultatet (Halvorsen, 1987: 300). Reliabilitet betyr med andre ord hvorvidt en studie kan gjentas med de samme måleinstrumentene og gi samme resultat.

Rettskildene gir en beskrivelse av regelverket og betingelser vedrørende behandling av regnskapsposter. Pålitelighet eller gyldighet av en undersøkelse kan som nevnt økes ved å anvende triangulering. Jeg har benyttet ulike kilder og metoder for å se problemstillingen fra flere sider. Reliabiliteten må vurderes ut fra fortolkning av regelverket som danner utgangspunktet for regnskapspraksis. Intervjuobjektene i selskapene har spent seg fra administrerende direktør til økonomisjef, med ulik kunnskap spesielt innenfor det regnskapsfaglige området. Svarene som jeg fikk fra disse, må sies å være deres subjektive oppfatning vedrørende problemstillingen sett fra deres ulike fagområder. Responsen fra intervjuobjektene vil være påvirket av deres oppfattelse av mine spørsmål og egen kunnskap på intervjutidspunktet, noe som kan påvirke påliteligheten (Bryman & Bell, 2007: 64).

Dersom studien gjentas med bruk av de samme primære og sekundære kildene er det ikke gitt at resultatet vil bli det samme. Samme problemstilling men bruk av andre respondenter eller bruk av andre typer sekundærdata, eksempelvis andre artikler vil resultatet også bli annerledes. Dermed vil en slik studie ha lav reliabilitet selv den enkelte studie har høy grad av pålitelighet og troverdighet.

3 Regnskapets formål og grunnlag

I dette kapittelet gjennomgås regnskapets formål, regnskapsprodusent og brukere av regnskapsinformasjonen, samt de kvalitative krav som ligger til grunn for presentasjon av regnskapsinformasjonen. Jeg har gjennomgått regnskapsloven, regnskapsstandardene som ligger til grunn for problemstillingen, samt sett på de standardsettende organer som utarbeider og utgir løsninger for behandling av regnskapsmessige transaksjoner. IFRS er innbakt i den norske regnskapsloven og jeg har sett på innføringen av IFRS i Norge, utbredelse og norsk regnskapspraksis i forhold til en harmonisering mot de internasjonale regnskapsstandardene. Jeg har sett på NGAAP i forhold til begrepet ”god regnskapsskikk”, og de prinsipper som norsk regnskapslovgivning bygger på. NGAAP og IFRS har ulik orientering. Derfor har jeg sett på hvordan de ulike orienteringene er innarbeidet i regnskapsstandardene.

3.1 Regnskapets formål og brukere

Formålet med utarbeidelse av finansregnskapet er å gi regnskapsbrukerne en oversiktlig informasjon over bedriftens økonomiske og finansielle stilling, som kan benyttes til ulike beslutnings- og kontrollformål. Finansregnskapet utarbeides av regnskapsprodusent. Denne har som oppgave å registrere, måle og kommunisere foretakets økonomiske forhold i henhold til gjeldende regler.

Regnskapets hovedformål er å gi relevant og beslutningsnyttig økonomisk informasjon til eksterne regnskapsbrukere, som ikke har annen informasjon å bygge sine beslutninger på. Regnskapsinformasjonen skal produseres for ulike interessegrupper. Årsregnskapet er også beregningsgrunnlaget for utbytteutdeling og beskatning (Huneide, Pedersen, Schwencke, & Haugen, 2008: 3). Formålet med å utarbeide et finansregnskap er ikke definert i den norske regnskapslovgivningen. Faglitteraturen benytter IASB's definisjon:

Å gi opplysninger om et foretaks finansielle stilling, finansielle inntjening og kontantstrømmer som er nyttig for en stor gruppe av brukerne som skal ta økonomiske beslutninger (IASB).

Oppsummert kan en si at regnskapets informasjonsformål er at brukerne, på grunnlag av regnskapet, skal kunne fatte bedre og mer velbegrunnede beslutninger enn det som har vært mulig uten den kunnskap som regnskapet gir (Kvifte, 2006: 43). Informasjonen som

regnskapsprodusenten presenterer skal derfor oppfylle kvalitative krav om pålitelighet, relevans og sammenlignbarhet. Det kan nevnes at brukernes informasjonsbehov har vært utgangspunktet for arbeidet i forhold til regnskapsreformen som ble utviklet i 1990-årene⁷. Regnskapet skal være beslutningsunderstøttende og beslutningspåvirkende. Det betyr at formålet med utarbeidelse av finansregnskapet kan deles inn i tre deler; informasjonsformål, kontroll- og beslutningsformål og verdsettelsesformål.

Kontrollformålet er også omtalt som forvalterperspektivet, og vedrører oppfølging av ledelsens prestasjoner (Kvifte, 2006: 43). Forvalterperspektivet kan sies å representere et klassisk perspektiv på regnskapets rolle, og dreier seg om beslutninger tatt i foretaket som berører regnskapsbrukernes interesser. Dette perspektivet omfatter også ressursallokeringen, og da regnskapsbrukernes (særlig eiernes) muligheter til å påvirke foretakets ressursdisponering. Poenget er at regnskapsbrukerne ved former for sanksjoner basert på regnskapsinformasjon kan skape insentiver i retning av en ønsket ressursallokering (Lundesgaard, 2007: 29).

Formålet med regnskapsinformasjonen om at denne skal danne grunnlag for regnskapsbrukernes beslutningstaking og kontroll gjør at det ofte oppstår en spenning mellom disse parametrene. Dette fordi data og prosesser som bidrar til å etablere kontroll, ikke nødvendigvis er til det beste for beslutningstaking og vice versa (Demski, Fellingham, Ijiri, & Sunder, 2002).

Verdsettelsesformålet refererer til oppfølging av ulike investeringsalternativer. I følge Lundesgaard (2007: 29) utgjør dette formålet finansregnskapets resultatallokeringsperspektiv. I ressursallokeringsperspektivet er fokuset på regnskapsbrukerne, og de ressurser som de har tilført foretaket sett i sammenheng med dets finansiering. Dette innebærer at når det er en tilstedeværelse av usikkerhet, tas beslutninger under gitte antakelser om foretakets fremtidige evne til å generere en positiv netto kontantstrøm, og dets evne til å innfri sine forpliktelser. Informasjon fra finansregnskapet er et viktig grunnlag i forbindelse med verdivurderinger, hvor måling av foretakets lønnsomhet legges til grunn, blant annet rentabilitetsmålinger (Gjesdal & Johnsen, 1999: 105).

Regnskapet viser historien og nåtiden i tillegg til å være et verktøy for å predikere fremtiden. Beskrivelsen av den historiske inntjeningen, gir også regnskapsbrukerne grunnlag for å vurdere foretakets fremtidige inntjeningsevne og utviklingsmuligheter.

⁷ NOU 1995: 30 s.27

3.1.1 Regnskapsprodusent

Regnskapsprodusent er i noe faglitteratur også omtalt som regnskapsvesenet.

Regnskapsvesenets grunnleggende oppgave er å registrere, måle og kommunisere økonomiske data. Registreringer av de økonomiske forhold danner oppbyggingen av regnskapet, i tillegg til å være data for statistikker og analyser. Registreringen av regnskapsinformasjon er en viktig oppgave for regnskapsvesenet. Måleoppgaven innebærer å måle en periodes samlede resultat, eller resultatet av en enkelt handling. Regnskapstall i seg selv har liten verdi. Det er måten regnskapstallene presenteres på som gjør at regnskapet tillegges informasjonsverdi. (Kinserdal, 1985: 11f). Regnskapet er en oppstilling som viser bedriftens eiendeler, gjeld og inntjening i regnskapsperioden. Den regnskapsinformasjon som produseres av regnskapsprodusent innehar spesielt to fokusområder. Informasjon utarbeidet til intern økonomistyring, og økonomisk informasjon til eksterne brukere. Disse to områdene gjør at regnskapet kan inndeles i to, internregnskap og eksterntregnskap.

3.1.2 Regnskapets primærbruker

Som primærbruker av regnskapsinformasjon har IASB definert investorer, potensielle investorer og analytikere som følge av at de har økonomisk avkastning som drivkraft (Kvifte, 2006: 41). Regnskapslovutvalget ble oppnevnt ved kongelig resolusjon av 16. mars 1990. Dette utvalget avga en offentlig utredning vedrørende ny regnskapslov til Finans- og tolldepartementet 27. oktober 1995 (omtalt som NOU 1995: 30). I denne avhandlingen definerte Regnskapslovutvalget at primærbrukerne av regnskapsinformasjon er profesjonelle analytikere⁸. IASB har fokus på kapitalinvestorer som primærbrukere av regnskapsinformasjon, mens FASB likestiller egenkapital og fremmedkapitalinvestorer.

Det er pågående et prosjekt i IASB for å tilpasse IFRS regelverket slik at det blir i samsvar med USGAAP, også når det gjelder definisjon av hvem som er primærbrukere. Det er i et høringsutkast fra mai 2008 foreslått å utvide primær brukergruppene til også å omfatte leverandører og andre kreditorer, også kalt fremmedkapitalinvestorer i tillegg til eierne som interne brukere (Baksaas, 2009). Dersom endringen blir gjennomført, vil også eierne blir omfattet som en primær brukergruppe. Det betyr at regnskapene på en bedre måte må tilpasses interne funksjoner og bli mer funksjonell for eiernes kontrolloppgaver. Eierne har behov for å kontrollere hvordan selskapets ledelse forvalter de ressurser som de er gitt forvaltningsansvar over.

⁸ NOU 1995: 30 s. 27

3.1.3 Eksternregnskap

Plikten til å utarbeide årsregnskap er hjemlet i regnskapsloven jf. rskl. § 3-1, jf. § 1-2. Det samme gjelder plikten til å offentliggjøre regnskapsinformasjon jf. rskl. § 8-2. Vi finner tilsvarende pålegg blant annet i børsforskriftene. Pålegget innebærer at virksomheter plikter å utarbeide regnskapsinformasjon som avspeiler foretakenes reelle resultat og stilling etter sunne bedriftsøkonomiske prinsipper⁹, for at eksterne regnskapsbrukere skal sikres en pålitelig og relevant informasjon. Informasjonen skal gi regnskapsbrukerne innsikt om forhold som vedrører foretakets økonomiske resultat og finansielle stilling.

3.1.4 Internregnskap

I motsetning til eksternregnskapet er virksomheter ikke pålagt å utarbeide internregnskap. Senere vil jeg komme tilbake til at virksomhetene har uutalt plikt til å ha en eller annen form for internregnskap.

Internregnskapet er utformet til bruk internt i virksomheten. Det er tilpasset ledelsens spesielle behov, og benyttes som et verktøy for virksomhetens interne økonomistyring.

Regnskapsloven og regnskapsstandardene tar ikke hensyn til de interne interessegruppene, som en følge av at disse besitter en annen og mer detaljert informasjon enn eksterne regnskapsbrukere. De fleste virksomheter har en eller annen form for internregnskap, fordi dette er et hensiktsmessig instrument for å følge opp daglig drift og prosjekter. I prosjektorganiserte virksomheter er internregnskap et viktig oppfølgingsverktøy, en kontrollmekanisme som spesielt er egnet for styring av løpende FoU- aktiviteter (Magnussen, Grønhaug, & Olson, 2002: 128). Som tidligere nevnt er de den registrerte regnskapsinformasjonen som benyttes til å utarbeide interne rapporter som blant annet benyttes til kostnadskontroll. Derfor er internregnskap et godt verktøy til å måle anskaffelseskost av egenutviklede anleggsmidler.

3.2 Regnskapets kvalitative krav

Regnskapsinformasjonen skal tilfredsstillere brukernes informasjonsbehov, og innebærer at denne skal gi et rettviseende bilde, være forståelig, relevant, pålitelig og sammenlignbar.

Det overordnede kvalitetskravet til årsregnskapet er at regnskapsinformasjonen skal gi et rettviseende bilde av den regnskapspliktiges og konsernets eiendeler og gjeld, finansielle

⁹ NOU 1995: 30 s. 4

stilling og resultat jf. rskl. § 3-2a. Dette kravet innebærer at det ikke alltid er tilstrekkelig å avlegge et regnskap som følger lovbestemmelser og regnskapsstandarder. Det betyr at virksomheten må vurdere om regnskapet i sin helhet tilfredsstiller de aktuelle informasjonspliktene på en tilstrekkelig måte. Denne bestemmelsen representerer en norsk gjennomføring av EU-kravet om å gi ”a true and fair view”¹⁰. Denne rettslige standarden framstår nå som en overordnet kvalitetsbestemmelse i regnskapsloven og kan i unntakstilfeller også overstyre regnskapslovens bestemmelser i kap. 4-7 (Huneide et al., 2008: 39).

Relevans og pålitelighet er regnskapsinformasjonens primære egenskap. Med dette menes at regnskapsinformasjon som skal være nyttig for regnskapsbrukerne må være både relevant og pålitelig.

Relevant informasjon er informasjon som er til nytte for beslutningsformål og egentlig til å påvirke brukernes beslutninger eller fortelle noe om ledelsens prestasjoner (Kvifte, 2006: 45). En korrekt bedømmelse av en bedrifts inntjening og finansielle situasjon krever relevant informasjon. Relevant informasjon har både predikasjonsverdi og tilbakemeldingsverdi i form av at den vil kunne påvirke brukernes økonomiske beslutninger.

Med pålitelighet menes objektiv og verifiserbar informasjon. Det betyr at brukerne må kunne stole på opplysningene i regnskapet, at disse gir en troverdig fremstilling av virksomhetens inntjening, finansielle stilling og verdsettelse av eiendeler og gjeld. IASB har følgende forutsetninger til pålitelighet (Kvifte, 2006: 46ff):

- Informasjonen er nøytral og ikke påvirket av verdsetterens forutinntatte preferanser
- Informasjonen er valid. Med dette menes at informasjonen måler det den gir seg ut for å måle.
- Pålitelig informasjon forutsetter at substans overstyrer i form. Med dette forstås at regnskapsinformasjonen skal reflektere økonomiske realiteter.
- Pålitelig informasjon er forsiktig eller konservativ informasjon. I dette mener IASB at virksomhetene må vise aktsomhet når en rapporterer usikre størrelser og søker å unngå over- eller underrapportering av resultat og egenkapital.

Ifølge Kvifte overstyrer relevanskravet pålitelighetskravet i forbindelse med finansiell informasjon. Dersom informasjonen kun oppfyller pålitelighetskravet, og ikke relevanskravet, skal den finansielle informasjonen utelates. Informasjon som ikke er pålitelig men relevant skal tas med dersom denne kan medføre at regnskapsbruker kan endre beslutningen.

¹⁰ EUs 4 direktiv art. 2 og 7 direktiv art. 16

Kravet til sammenlignbarhet vil i stor grad være oppfylt dersom regnskapsinformasjonen er både relevant og pålitelig. Dette kravet innebærer at virksomhetene skal anvende samme regnskapsbegreper, prinsipper og teknikker konsekvent fra periode til periode. Dette for at brukerne skal kunne sammenligne regnskapene over flere perioder for å se utviklingstendenser over tid. Regnskapsbrukerne skal også ha mulighet for å sammenligne regnskapene mellom flere ulike foretak.

IASB stiller krav om at regnskapsinformasjonen skal være forståelig for brukere med rimelig god kunnskap om bedriftsøkonomi og regnskap, og vilje til å sette seg inn i den informasjonen som gis i regnskapet. Det synes ikke å være noen disharmoni mellom IFRS og NGAAP vedrørende de kvalitative kravene til regnskapsinformasjon. Årsaken til dette er den harmonisering som har skjedd innenfor norsk regnskapspraksis etter innføring av IFRS.

3.3 Regnskapsloven – det rettslige grunnlag

Lovbestemmelsene i regnskapsloven vedtas som den øvrige norske lovgivningen av Stortinget, mens det administrative ansvaret for lovgivningen er tillagt Finansdepartementet. Det er departementet som foreslår lovendringer og fastsetter forskrifter i medhold av regnskapslovgivningen. Finansdepartementet har også ansvaret for fortolkninger av lovverket. Kredittilsynet er et autoritativt organ som hører inn under Finansdepartementet, og dets oppgaver er å foreslå lovendringer og regnskapsforskrifter for forsikringsselskaper og finansinstitusjoner (Huneide et al., 2008: 34). Regnskapsloven regulerer den regnskapsmessige behandlingen av transaksjoner gjennom et sett av grunnleggende regnskapsprinsipper og god regnskapsskikk.

Regnskapsplikten gjelder alle virksomheter som gjennom lovgivning er underlagt regnskapsplikt. De sentrale bestemmelsene om regnskapsplikt er hjemlet i regnskapsloven jf. rskl. § 3-1, jf. § 1-2. Regnskapsloven ble endret i 2004 som en følge av EØS avtalen, og de internasjonale regnskapsstandardene IFRS ble innarbeidet. Etter EØS avtalen følger norsk selskapslovgivning de regler som gjelder i EU, men det må formelt vedtas i EØS at de nye reglene skal gjelde også i Norge. Børsnoterte morselskap i konsern, samt selskaper med gjeldsinstrumenter, ble gitt en plikt til å utarbeide årsregnskapet etter IFRS jf. rskl. § 3-9.

Regnskapsloven er det overordnede grunnlaget for regnskapsplikten, og gjelder for all regnskapsføring dersom det ikke er gitt rettslig unntak i loven. Norske myndigheter kan ikke gjøre gjeldende regler i regnskapsloven som hindrer eller begrenser adgangen til å føre

regnskapet i samsvar med EU-godkjent IFRS. Denne begrensningen gjelder alle valgmuligheter som må ligge innenfor de godkjente IFRS. Slike valg skal være opp til den regnskapspliktige selv, og kan ikke begrenses av norske myndigheter.

Det betyr at der IFRS rammeverket kommer i direkte konflikt med regnskapsloven, må regnskapsloven vike. Utover dette må det gjøres unntak i regnskapsloven dersom loven skal kunne avvikes, eksempel på dette finner vi i unntaksbestemmelsene til små foretak.

3.4 Standardsettende organer

Et standardsettende organ har som formål å utvikle, utarbeide og utgi løsninger for regnskapsmessig behandling av transaksjoner. Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) har siden oppstart vært et standardsettende organ for god regnskapssikk i Norge¹¹. I tillegg til regnskapsstandarder utarbeidet av NRS, utgir også andre autorative organer som Finansdepartementet, Kredittilsynet, DnR og Oslo Børs, uttalelser om god regnskapsskikk. Disse uttalelsene har et autoritativt preg som gjør at de må forventes å ha betydelig gjennomslag i en domstol. Kredittilsynet er blant annet tillagt ansvaret for kontroll med børsnoterte foretak, at disse avlegger regnskaper i tråd med norsk og internasjonalt regnskapsregelverk. Spesielt fremheves Kredittilsynets IFRS-kontroll, som kan føre til at det gis uttalelser knyttet til IFRS som har betydning også ved fortolkning av ”god regnskapsskikk” (Huneide et al., 2008: 35f). Internasjonalt er tidligere IASC nå IASB og FASB de to største standardsettende organ.

3.4.1 Norsk RegnskapsStiftelse

Norsk RegnskapsStiftelse er en privat stiftelse etablert i 1989. Bak denne stiftelsen står organisasjoner fra de store regnskapsfagmiljøene i Norge; DnR, NARF, Siviløkonomene, NFF, Handelshøyskolen BI, Norges Handelshøyskole (NHH), Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) og Oslo Børs. Stiftelsen har som formål å utarbeide og utgi regnskapsstandarder og standarder innen bokføring. I tillegg til å fortolke prinsipielle spørsmål i tilknytning til avgitte standarder, skal NRS være en aktiv kunnskapsformidler av nasjonale og internasjonale standarder innen regnskap og bokføring¹². Regnskapsstandarder som utgis av NRS er ifølge lovgiver å betrakte som ”god regnskapsskikk”¹³.

¹¹ Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) s. 59

¹² Statusrapport fra Norsk RegnskapsStiftelse 2007.

¹³ Ot.prp. nr. 42 (1997-1998) 6.8.5

3.4.2 IASC - IASB

IASC er et internasjonalt standardsettende organ etablert i 1973 av revisororganisasjoner i ti land. IASC innførte blant annet et konseptuelt rammeverk i 1989. IASC foretok en omorganisering, og endret organisasjonsmodell i mai 2000. Etter omorganiseringen er IASC blitt en stiftelse som finansierer og organiserer IASB. Stiftelsen består i dag av 140 organisasjoner fra mer enn hundre land. Formålet til IASB er å utvikle et sett av internasjonale regnskapsstandarder av høy kvalitet, fremme utbredelse av ensartet praksis, samt å skape overensstemmelse mellom nasjonale og internasjonale regnskapsstandarder.

Det er inngått et forpliktende samarbeid mellom IASB og den amerikanske standardsettende organisasjonen FASB, med sikte på en harmonisering av de internasjonale standardene. IASB utgir standarder benevnt IFRS og IAS, samt fortolkninger av IFRS og IAS'ene benevnt IFRIC og SIC. Hovedhensikten med en felles internasjonal regnskapsstandard er å harmonisere finansielle opplysninger som fremlegges av selskapene for å sikre høyere grad av innsyn, samt sammenlignbarhet av regnskaper på tvers av landegrensene. Gjennom en felles regnskapsstandard gjøres det enklere for regnskapsbrukerne å ta bedre beslutninger på et riktigere grunnlag.

3.5 IFRS's virkeområde i Norge

Norge ble forpliktet til å innføre EU forordning nr. 1606/2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandard som en følge av EØS-avtalen. IFRS forordningen ble innarbeidet i EØS-avtalen ved EØS-komiteens beslutning nr. 37/2003. En EU forordning har ingen rettslig stilling i Norge, og av den grunn krevde en gjennomføring av forordningen en lovteknisk endring av den norske regnskapsloven. I Ot.prp nr. 39 av 17. desember 2004 ble det vedtatt endring av regnskapsloven, og IFRS ble innført som et tillegg. Innføringen ble hjemlet med ny paragraf i regnskapsloven jf. rskl. §3-9. Innholdet i IFRS følger av *Forskrift om gjennomføring av EØS-regler om vedtatte internasjonale regnskapsstandarder* av 17. desember 2004 nr. 1852, med de internasjonale regnskapsstandardene som vedlegg. Forskriften er også omtalt som IFRS forskriften (Myrbakken & Haakanes, 2007: 609).

Da forordningen ble vedtatt av EU 19. juli 2002 gjaldt pålegget kun for børsnoterte morselskap i konsern og foretak med utstedte gjeldsinstrumenter. Da forordningen ble innarbeidet i den norske regnskapslovgivningen gjeldende fra og med regnskapsåret 2005,

åpnet regnskapsloven for at alle selskaper kunne velge å benytte IFRS rapportering til selskaps- og konsernregnskapet jf. rskl. § 3-9, 4. ledd.

De siste årene har det vært en økt globalisering, også blant norske selskaper som ikke er børsnotert. Dette har ført til at flere ikke børsnoterte selskaper har valgt å benytte IFRS rapportering for å unngå problemer med konsolidering som følge av at mor og datterselskaper anvender ulikt regelverk. Andre insentiver for å velge IFRS rapportering kan eksempelvis være; ønske om lettere å kunne sammenligne egne regnskaper med børsnoterte selskapers økonomiske utvikling, gjøre det lettere å få tilgang til kapital fra utenlandske investorer, eller forberede seg på en fremtidig børsintroduksjon (Moen & Melle, 2007: 22).

3.6 Norsk regnskapspraksis – harmonisering mot IFRS.

Som nevnt innledningsvis pågår det en harmoniseringsprosess av norsk regnskapspraksis mot de internasjonale regnskapsstandardene. I forarbeidene til regnskapsloven 1998, la lovgiver til grunn at harmonisering mot IFRS skulle være en sentral målsetning i utviklingen av god regnskapsskikk. Harmoniseringsprosessen medfører at elementer som ansees som ”god regnskapsskikk”, beveger seg sakte men sikkert mot de internasjonale regnskapsstandardene på en rekke områder. Dette ser vi også i forhold til NRS’s arbeide de siste årene. De har hatt som utgangspunkt at norske regnskapsstandarder ikke skal være i strid med IFRS, med mindre tungtveiende hensyn tilsier det (F. B. Jacobsen, 2006: 23).

I forbindelse med at NRS reviderte NRS (F) I i 2003 ble IAS 38 (1998) brukt som mal. Etter revisjonen ble denne standarden nærmest en oversatt kopi av den internasjonale standarden. Dette har medført at standarden er blitt mer balanseorientert, spesielt i forhold til verdsettelse av immaterielle eiendeler og krav til balanseføring, enn det som fremgår av utgaven fra år 2000 og høringsutkastene fra 1998 og 1999. I punkt 2.2.5 i regnskapsstandarden, finner vi en direkte henvisning til IAS 38 vedrørende anbefalt regnskapsmessig behandling av utgifter medgått til foretakets egne FoU aktiviteter. Begrunnelsen som standardsetterne har gitt er at en løsning som tillater løpende kostnadsføring av utviklingsutgifter bryter med prinsippene til IAS 38. Den første versjonen av NRS (F) I sidestilte kostnadsføring og balanseføring av utgifter til egen forskning og utvikling. Denne sidestillingen ble fjernet fra år 2000 med en begrunnelse om at utgifter til utvikling som oppfyller innregningskriteriene ikke kan kostnadsføres etter IAS 38.

Det kan også nevnes at andre norske regnskapsstandarder er rene kopier av de internasjonale regnskapsstandardene, blant annet NRS 6 *Pensjonskostnader* og NRS 15 A *Aksjebasert betaling*. Dette er to endelige regnskapsstandarder. Det betyr at god regnskapsskikk for pensjonskostnader og aksjebasert betaling er IFRS.

3.7 NGAAP – resultatorientert rammelovgivning.

Som følge av behov for raske tilpasninger til nye situasjoner, spesielt gjelder dette tilpasning i forhold til den internasjonale regnskapsutviklingen har lovgiver utformet regnskapsloven som en rammelov som utfylles av den rettslige standarden og begrepet ”god regnskapsskikk” (Huneide et al., 2008: 35). Dette er en linje som også mange andre land har valgt å følge. God regnskapsskikk er dynamisk og tillater at regnskapspraksis endres over tid i takt med den økonomiske utviklingen. Det gjelder blant annet når virksomhetene står overfor nye typer av transaksjoner og hendelser som skal regnskapsføres. Det betyr at regnskapsloven ikke gir detaljerte reguleringer av enhver regnskapsmessig problemstilling, men danner utgangspunktet for hvordan en regnskapsmessig problemstilling skal behandles ut fra de grunnleggende regnskapsprinsipper (Kristoffersen, 2008: 55). For øvrig kan det nevnes at lovgiver har uttrykt at det ikke vil være mulig, og heller ikke hensiktsmessig å fastsette en regnskapslov som detaljregulerer ethvert mulig nåværende og fremtidig problem. I tillegg til regnskapsloven er lovreglene supplert med noen få godkjente regnskapsstandarder (god regnskapsskikk), og flere foreløpige regnskapsstandarder (NRS(F)), høringsutkast (NRS(HU)) og diskusjonsnotater (NRS(D), samt flere autorative uttalelser. God regnskapsskikk skal alltid være i samsvar med bestemmelsene i regnskapsloven og ikke være i motstrid med disse¹⁴.

Regnskapsloven er basert på et resultatperspektiv hvor hovedfokus legges på korrekt resultatmåling i regnskapsperioden, noe som klart kommer til uttrykk gjennom de grunnleggende regnskapsprinsipper i regnskapsloven (Bernhoft, 2008: 2). Måleenhetene i den norske regnskapsmodellen bygger på transaksjonsprinsippet og historisk kostpris. Av den årsak kalles derfor regnskapsmodellen for transaksjonsbasert historisk kost-modell. Periodisering av inntekter og kostnader for å oppnå en korrekt resultatmåling står sentralt, og resultatet blir avgjørende for hvilke balanseposter som fremkommer i balansen (Kristoffersen, 2008: 95). Dette gir det andre hovedprinsippet i den norske regnskapsloven, sammenstillingsprinsippet.

¹⁴ Ot.prp. nr. 42 (1997-98) s.106

3.7.1 Sammenstillingsprinsippet

Resultatet for siste periode skal gi regnskapsbrukeren et grunnlag for å vurdere selskapets inntjeningsevne. Sammenstillingsprinsippet er på bakgrunn av denne hovedmålsetningen kjernen i den tradisjonelle historisk kost-modellen, fordi målegrunnlaget i finansregnskapet er basert på historisk kostpris. Sammenstillingsprinsippet gjelder for alle kostnadskategorier, og prinsippet gjelder for resultatmålingen, ikke rapporteringen på den enkelte resultatlinje i oppstillingsplanen. Dersom det er mulig å sannsynliggjøre at en utgift medfører fremtidige økte inntekter (eller reduserte kostnader), kan utgiften i utgangspunktet balanseføres etter denne modellen. Dette medfører at det med bakgrunn i norsk regnskapslovgivning kan oppstå poster i balansen i form av en eiendel eller gjeld som ikke tilfredsstiller IASB's eiendels definisjoner. Resultatføring av utgifter i en tidligere periode enn tilhørende inntekter, bryter med sammenstillingsprinsippet og medfører feil i periodiseringen.

IFRS's balanseorientering har ikke sammenstilling som grunnprinsipp, men definisjonskriterier i forhold til eiendeler og forpliktelser. IAS 1 – *Presentasjon av finansregnskap* presiserer for øvrig at innregning skal skje i henhold til periodiseringsprinsippet (sammenstilling), forutsatt at transaksjonene oppfyller kriteriene for eiendeler og gjeld (IAS 1.26). Brudd på sammenstillingsprinsippet kan medføre at finansregnskapet ikke gir et rettviseende bilde av virksomhetens finansielle stilling, inntjening og eiendeler.

3.7.2 Transaksjonsprinsippet og historisk kost

Transaksjonsprinsippet er det andre grunnprinsippet i historisk kost-modellen, og er et prinsipp for regnskapsføring og måling av transaksjonspris. Transaksjonsprinsippet innebærer at "Transaksjonen skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet" jf. rskl. § 4-1, 1 ledd nr. 1.

Historisk kost betyr at den opprinnelige kostpris (anskaffelseskost) danner grunnlag for transaksjonen, og etterfølgende måling og verdsettelse. Virksomhetens verdiskapning måles i henhold til de faktiske investeringer som er gjort, medgåtte kostnader matchet med virksomhetens oppnådde salgsinntekter i perioden. Dette betyr at avskrivningskostnader på et driftsmiddel beregnes med grunnlag i den historiske kostprisen og antatt økonomisk levetid. Med antatt økonomisk levetid forstås det tidsrom virksomheten har planlagt å høste økonomiske fordeler, med fradrag for eventuell utrangeringsverdi.

Kravet til en økonomisk transaksjon er at det er en ekstern hendelse som involverer en overføring av verdi mellom to eller flere parter. Transaksjonstidspunktet er normalt det tidspunkt hvor risiko og kontroll overføres fra kjøper til selger ved varesalg og leveringstidspunkt ved tjenesteyting. For egentilvirkede eiendeler benyttes tilvirkningskost som historisk kostpris. Tilvirkningskost omfatter variable og faste tilvirkningskostnader.

Transaksjonsprinsippet finner vi også i IFRS regelverket. I definisjonen av en eiendel i IAS 38.8 er det krav om at eiendelen skal være resultat av en ”tidligere hendelse” som kan forventes å tilføre virksomheten fremtidige økonomiske fordeler. Etter IFRS skal all førstegangs innregning av immaterielle eiendeler skje til anskaffelseskost, altså historisk kostpris.

3.7.3 Forsiktighetsprinsippet

Forsiktighetsprinsippet er et annet grunnprinsipp i norsk regnskapslovgivning. Dette prinsippet er utledet av kvalitative krav som settes til regnskapsinformasjon generelt, og er uavhengig av den regnskapsmodellen som benyttes. Forsiktighetsprinsippet som er et modelluavhengig prinsipp må fortolkes i sammenheng med den usikkerhet som ligger i regnskapsføring og måling (Kristoffersen, 2008: 107). Forsiktighetsprinsippet kommer direkte til uttrykk i norsk regnskapslovgivning gjennom kravet om kostnadsføring av urealisert tap på eiendeler og gjeld, samt i opptjeningsprinsippet som krever at en inntekt må være opptjent før resultatføring kan skje jf. rskl. § 4-1. Et viktig delmål for finansregnskapet har historisk vært å beskytte kreditorene mot tap, og forsiktighetsprinsippet er en konsekvens av dette.

Forsiktighetsprinsippetets hensikt er at det skal hindre en overvurdering av eiendelene og undervurdering av selskapets forpliktelser. Forsiktighetsprinsippet er et konservativt prinsipp som har regjert innenfor historisk kost-modellen fra tidlig 15 århundre, og medfører at eiendeler undervurderes og gjeld overvurderes (Demaria & Dufour, 2007). Noe som kan føre til at økonomiske realiteter ikke reflekteres i regnskapene.

Kostnadsføring av urealisert tap strider mot hovedelementene i en transaksjonsbasert historisk kost-modell, fordi ønsket om å beskytte kreditorer for tap kan komme i konflikt med sammenstillingsprinsippet og intensjonen om korrekt resultatmåling. Innholdet i dette prinsippet er dog utviklet over tid. I dag er holdningen at overdreven bruk av forsiktighet i regnskapsrapportering er uheldig, fordi det kan føre til misvisende regnskapsrapportering.

Vi finner også visse former for forsiktighetsprinsippet i IFRS, spesielt finner vi dette i IAS 38. Anvendelsen av forsiktighetsprinsippet, og virkning av anvendelsen av dette prinsippet er

forskjellig for ulike regnskapsmodeller. I IFRS som er en verdimodell er usikkerheten knyttet til estimering av verdier, mens usikkerheten i en historisk kost-modell er knyttet til periodens resultat som følge av sammenstilling av inntekter og kostnader.

3.7.4 God regnskapsskikk

God regnskapsskikk er en rettslig standard i regnskapsloven jf. rskl. § 4-6, i tillegg til å være et grunnprinsipp. En rettslig standard, er en rettsregel som ikke knytter avgjørelsen til bestemte og konkrete kriterier, men gir en anvisning på en bestemt målestokk ved bedømmelsen (Kristoffersen, 2008: 55). Selv om begrepet ”god regnskapsskikk” ikke er rettslig definert, er det blitt konkretisert med innhold gjennom uttalelser fra flere faglige og autoritative organer, samt uttalelser gitt fra myndighetene (Finansdepartementet og Kredittilsynet). Begrepet er forøvrig en videreføring av formuleringer i tidligere lovgivning blant annet tidligere aksjelovgivning, som for eksempel ”ordentlig regnskapsførsel” og ”forsiktig og god forretningsskikk”.

Regnskapslovutvalget har definert god regnskapsskikk som

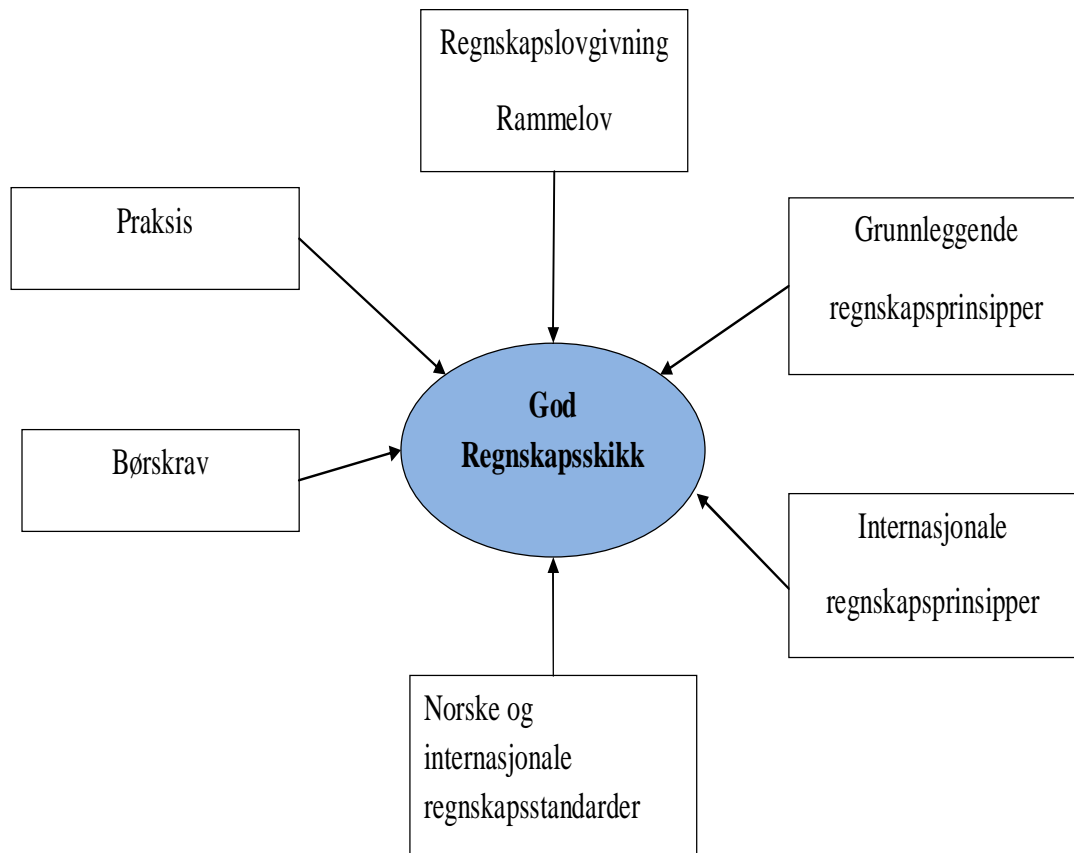
i samsvar med rammelovgivning og grunnleggende regnskapsprinsipper, samt allmennaksept i praksis¹⁵

God regnskapsskikk innebærer at hele årsregnskapet, inklusive de grunnleggende regnskapsprinsippene, vurderingsreglene, krav til spesifisering og oppstilling, skal utformes i forhold til den til enhver tid gjeldende regnskapslovgivning og utarbeidet regnskapspraksis. Det skjer fortløpende utvikling av regnskapspraksis i norsk næringsliv som følge av tilveksten av nye virksomhetsområder og økt globalisering. Eksempler på næringsområder som har bidratt til utvikling av regnskapspraksis er virksomheter innenfor digitalisering og bioteknologi.

Dynamikken i innholdet til god regnskapsskikk påvirkes av flere forhold og instanser, illustrert i figur 2. God regnskapsskikk vil for det første være påvirket av lovverket, herunder grunnleggende regnskapsprinsipper og internasjonale prinsipper. Instanser som Oslo Børs gir uttalelser og setter krav til regnskapene til børsnoterte selskaper, disse kan medføre endringer i begrepet god regnskapsskikk også for andre selskaper. I tillegg vil nasjonale og internasjonale regnskapsstandarder være viktig i forståelsen av god regnskapsskikk. God regnskapsskikk vil i tillegg være influert av anerkjent god regnskapspraksis (Kristoffersen, 2008: 60). God regnskapsskikk skal alltid være i samsvar med bestemmelsene i

¹⁵ NOU 1995: 30 s. 31

regnskapsloven, og regnskapsloven har i dag ingen bestemmelser som kan fravikes med hjemmel i god regnskapsskikk (Kristoffersen, 2008: 56).



Figur 2 Innholdet i god regnskapsskikk. Kilde (Kristoffersen, 2008: 60)

Oppsummert betyr god regnskapsskikk å avlegge og kommentere regnskapsdata for økonomisk virksomhet i samsvar med (Huneide et al., 2008: 35)

- regnskapslovgivningen og autoritative anbefalinger og normer
- etablert regnskapsteori som er forankret i anerkjent forskning og praksis
- anerkjent praksis for bokføring og dokumentasjon av forretningstilfeller
- grunnleggende kvalitetskrav som blant annet orden, pålitelighet, klarhet, fullstendighet, objektivitet og kontinuitet og grunnleggende regnskapsprinsipper.

Hva som i praksis er god regnskapsskikk kan by på atskillig tvil. Denne oppstår når to eller flere av de ovennevnte kriteriene gir anvisning på forskjellige løsninger. I slike tvilstilfeller vil innholdet i siste instans fastsettes av domstolene.

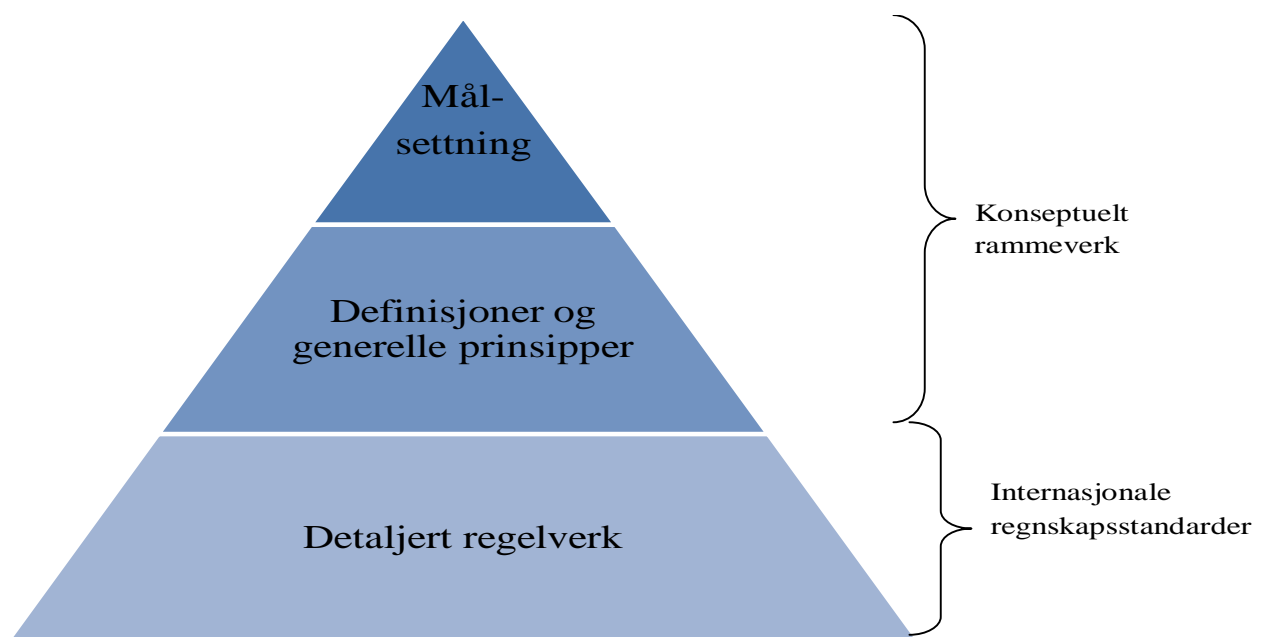
3.8 IFRS – internasjonale regnskapsstandarder

IFRS er en samling av internasjonale standarder for avleggelse av finansregnskap.

Standardene utgjør et uttømmende sett av regnskapsregler. Det betyr at IFRS i mye større grad enn god regnskapsskikk er detaljregulert, noe som innebærer at regnskapslovens kapittel 4 om grunnleggende regnskapsprinsipper og kapittel 5 om vurderingsregler derfor ikke vil gjelde for IFRS regnskapene (Myrbakken & Haakanes, 2007: 620). Måling av eiendeler og gjeld, og dermed egenkapitalen, er det sentrale i en slik balanseorientert modell. IFRS betyr økt balanse- og markedsverdifokus, og innebærer at virkelig verdi (fair value) benyttes på en rekke områder. Hensikten med IFRS skal være å frembringe mer og bedre informasjon til regnskapsbrukerne (Kvifte, 2006: 42).

IFRS regelverket er hierarkisk i struktur og består av tre hoveddeler. Målsetningen med regnskapet er det øverste hovednivå, deretter følger begrepsapparatet og generelle prinsipper for regnskapsføring. De to øverste nivå omfattes av IASC's konseptuelle rammeverk, mens det nederste nivået består av et detaljert regelverk utformet i form av de internasjonale regnskapsstandardene.

Et konseptuelt rammeverk kan grovt beskrives som en normativ regnskapsteori som avgrensar mulighetsområdet for akseptable løsninger på praktiske regnskapsspørsmål (Kvifte, 2004: 19). Utvikling av regnskapsstandarder og regnskapspraksis forutsetter at det etableres et fundament av grunnleggende prinsipper og forutsetninger.

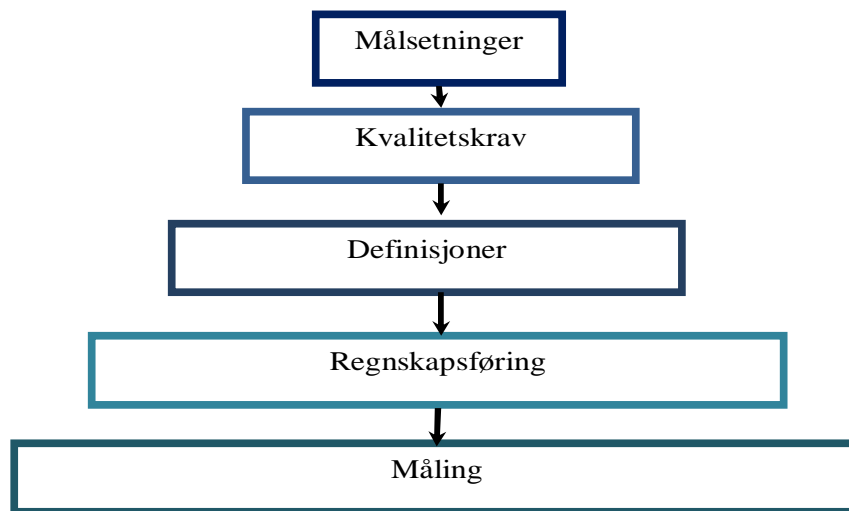


Figur 3. Oversikt over IFRS regelverkets hoveddeler. Kilde (Kristoffersen, 2008: 138)

Det konseptuelle rammeverk for IFRS tar utgangspunkt i

- Målsetning om beslutningsnyttig informasjon
- Utledelede kvalitetskrav.

De konseptuelle rammeverkene til de ledende standardsetterne er hierarkisk i struktur, og består av følgende nivåer:

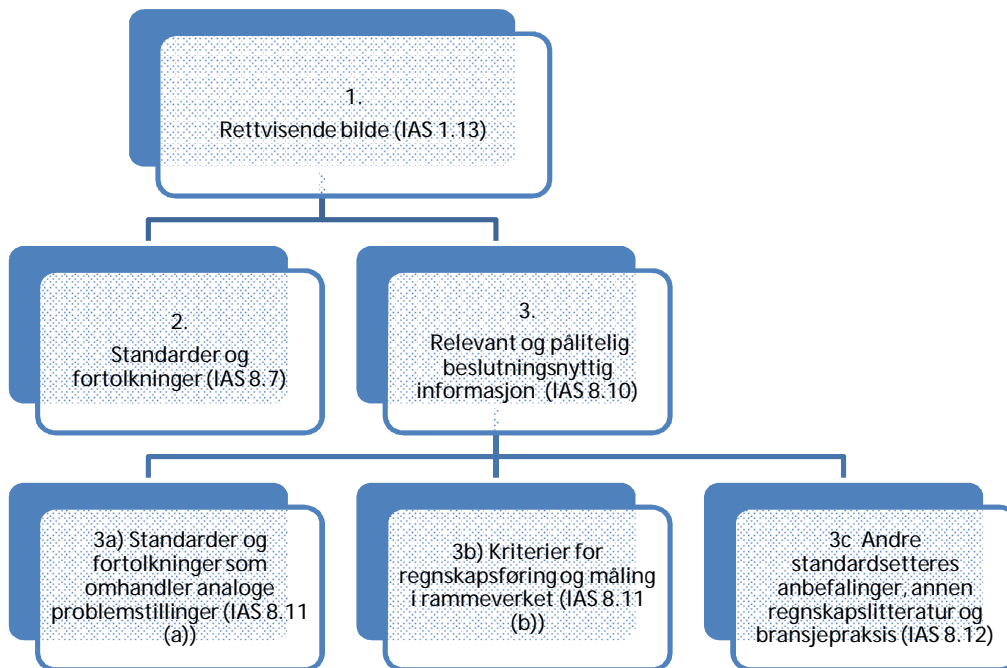


Figur 4 Hierarkiet i det konseptuelle rammeverket. Kilde (Kvifte, 2004: 29)

Regnskapsmodeller med balansefokus omtales også som verdibaserte regnskapsmodeller. For verdibaserte regnskapsmodeller er hovedregelen at realisert verdistigning inntektsføres, i tillegg blir urealisert verdiøkning på eiendeler og gjeld innregnet (Kristoffersen, 2008: 117f). Verdibaserte modeller bygger også på sammenstilling av inntekter og kostnader, men regnskapsførselen betinger oppfyllelse av de regnskapsmessige definisjonene av eiendeler og gjeld. Transaksjoner som ikke oppfyller definisjonene kan ikke innregnes i balansen.

3.8.1 Kildehierarkiet i IFRS

Det overordnede nivå for rapportering av finansregnskap etter IFRS er rettviseende bilde. Det innebærer at en regnskapsprodusent skal overstyre et krav i en regnskapsstandard eller fortolkning dersom anvendelse av standarden og fortolkningen medfører et regnskap som ikke gir en slik dekkende fremstilling (Kvifte & Johnsen, 2008: 48). Et regnskap som er utarbeidet etter IFRS skal alltid være egnet til å gi et såkalt rettviseende bilde ("fair presentation").



Figur 5 IASB's kildehierarki. Kilde (Kvifte & Johnsen, 2008: 48)

Når det ikke foreligger en standard eller fortolkning som gjelder den aktuelle problemstillingen, skal regnskapsprodusenten på skjønnsmessig grunnlag utvikle en regnskapsmessig løsning som gir regnskapsbrukerne relevant og pålitelig beslutningsnyttig informasjon (IAS 8.10). I tillegg til IFRS'ene viser praksis at veiledningene gitt i vedlegg til standardene har betydelig autoritet. Når det ikke foreligger en standard eller fortolkning som gjelder den aktuelle problemstillingen eller analoge problemstillinger, skal regnskapsprodusenten på skjønnsmessig grunnlag utvikle en regnskapsmessig løsning som gir regnskapsbrukerne relevant og pålitelig beslutningsnyttig informasjon.

3.8.2 Balanseorientering

IFRS er en balanseorientert modell, som tar utgangspunkt i definisjoner av eiendeler og forpliktelser. Det betyr at kun poster som oppfyller definisjonene til eiendeler og gjeld regnskapsføres i balansen, mens øvrige poster plasseres i resultatregnskapet. Et sentralt kriterium for balanseføring er videre at det må være sannsynlig at fremtidige økonomiske fordeler knyttet til posten vil tilflyte foretaket, samt at posten kan måles pålitelig (Anfinn Fardal, 2007: 7). Resultatstørrelsen kommer som endringer i balansestørrelsene, noe som innebærer at eiendels og gjeldsdefinisjonene styrer periodiseringen av inntekter og kostnader (Bernhoft, 2008).

Verdsettelse av eiendeler og gjeld er det sentrale i et balanseorientert regnskapsregime. Selv om IFRS bygger på et balanseorientert rammeverk, så vil vi se innsalg av resultatorientering i enkelte av regnskapsstandardene. IFRS er imidlertid ikke fullt ut tro mot den orientering som er lagt til grunn. Noe som blant annet gir seg utslag i at regnskapsspråkene NGAAP og IFRS har sammenfallende bestemmelser på enkelte områder.

3.8.3 Virkelig verdi som måleattributt

Virkelig verdi (fair value) som måleattributt, har på mange måter overtatt den dominerende posisjonen som historisk kost hadde tidligere. IFRS har definert virkelig verdi som:

Det beløp en eiendel kan omsettes for i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte, frivillige parter (IAS 38.8).

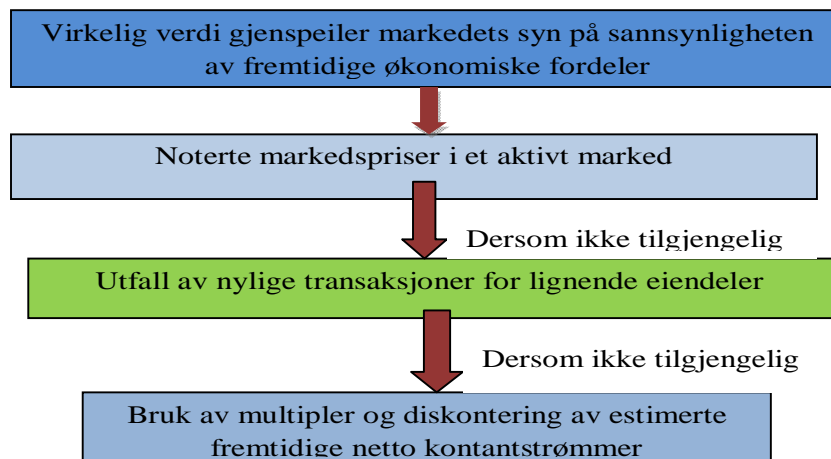
I praksis betyr dette markedsverdier for eiendeler og gjeldsposter. Kravet til armlengdes avstand betyr at det skal være en objektiv vurdering. Virkelig verdi tilnærmingen bryter med det konservative forsiktighetsprinsippet som de fleste internasjonale GAAP er utviklet etter (Demaria & Dufour, 2007: 6f). Virkelig verdi (Fair value) er ikke en betegnelse som er nevnt i IASB ' rammeverk (IASB Framework 100).

Når virkelig verdi skal settes i et aktivt marked har enkelte standarder bl.a. IAS 38, satt kriterier for at markedet kan betegnes som aktivt. Kriteriene har kummelative vilkår (IAS 38.8), som betyr at alle kriterier må være oppfylt:

- a) Enhetene som omsettes i markedet er ensartede
- b) Villige kjøpere og selgere kan vanligvis finnes til enhver tid, og
- c) Prisene er tilgjengelige for allmennheten.

Det betyr at markedet må være effektivt, nærmest i form av en børs eller auksjonsplass.

I fravær av noterte markedspriser må verdsettelsen av en eiendel gjøres ved bruk av andre data. Det kan være data fra nylig foretatte markedstransaksjoner, dersom sike er tilgjengelig. Forutsatt at transaksjonene oppfyller definisjonen over i forhold til en objektiv fastsettelse. Virkelig verdi kan også beregnes ved bruk av neddiskontering av kontantstrømberegning eller ved bruk av opsjonsprisinde modeller (Arnfinn Fardal, 2008: 39).



Figur 6. Virkelig verdi hierarkiet. Kilde (KPMG, 2008)

IFRS har to metoder for verdimåling, kost-modellen og verdireguleringsmodellen. Når eiendeler måles til virkelig verdi anvendes verdireguleringsmodellen. Denne modellen er en anvendelse av markedsverdiprinsippet hvor balanseført verdi av eiendelene reguleres med endringer i virkelig verdi (markedsverdien). Når markedsverdien, eller virkelig verdi stiger, skal verdien av eiendelen bestå av det oppregulerte beløp ved siste måling.

Kostmodellen er identisk med historisk kost. Ved bruk av kostmodellen legges anskaffelseskost til grunn for verdimålingen.

Verdireguleringsmodellen strider mot regnskapsprinsippene og de generelle vurderingsreglene for anleggsmidler i den norske regnskapsloven. Eiendeler skal etter regnskapsloven balanseføres til anskaffelseskost. Dette er også avskrivningsgrunnlaget for anleggsmidler. I tilfeller hvor virkelig verdi er lavere enn bokført verdi skal eiendelen nedskrives til virkelig verdi. I norsk regnskapsstandard er det ikke tillatt med en oppregulering av de balanseførte verdier som følge av endringer i markedsverdiene. Eneste tillatte oppregulering er i form av reversering av tidligere foretatt nedskrivninger når grunnlaget for nedskrivning ikke lenger er tilstede. Bruk av virkelig verdi forekommer i regnskapsloven på tre ulike områder:

- ved regnskapsføring av transaksjoner, virkelig verdi er direkte relatert til transaksjonsprinsippet

- ved operasjonalisering til markedsverdi, markedsverdi får størst prioritet ved estimering av virkelig verdi
- ved anvendelse av forsiktighetsprinsippet, virkelig verdi inngår som en del av nedskrivningsplikten for omløpsmidler og anleggsmidler.

Når virkelig verdi legges til grunn i regnskapsloven vil det være det høyeste av markedsverdi, salgsverdi eller bruksverdi.

4 Egenutviklede immaterielle eiendeler

I dette kapitlet gjennomgår jeg egenutviklede immaterielle eiendeler som oppstår gjennom virksomhetens interne forsknings- og utviklingsprosesser. Jeg har sett på disse eiendelenes beskaffenhet er og begrunnelse for at de fremstår som en risikopost. Jeg har gjennomgått utviklingsprosessen for immaterielle eiendeler i forsknings- og utviklingsfasen, samt etterutvikling og kommersialisering. Kontrollkriteriet er ett sentralt definisjonskriterium vedrørende FoU utgifter i regnskapsstandardene NRS (F) Immaterielle eiendeler og IAS 38 – Immaterielle eiendeler. Jeg har sett på ulike beskyttelsesmetoder som legalt eller i praksis sikrer virksomheten kontroll over den immaterielle eiendelen.

4.1 Immaterielle eiendeler - usynlige verdier

Alle foretak har to typer eiendeler, eiendeler som kan berøres fysisk, og eiendeler uten fysisk substans. Eiendeler som ikke har karakter av å være fysisk, er de usynlige eiendelene, også omtalt som immaterielle eiendeler. Immateriell er et latinsk ord og betyr det samme som *ikke-materiell*. Immaterielle verdier er oftest brukt om ideer og erfaringer til mennesker i form av tanker. Immaterielle verdier er et mer moderne uttrykk enn det konstruerte sammensatte ordet kjernekapital¹⁶.

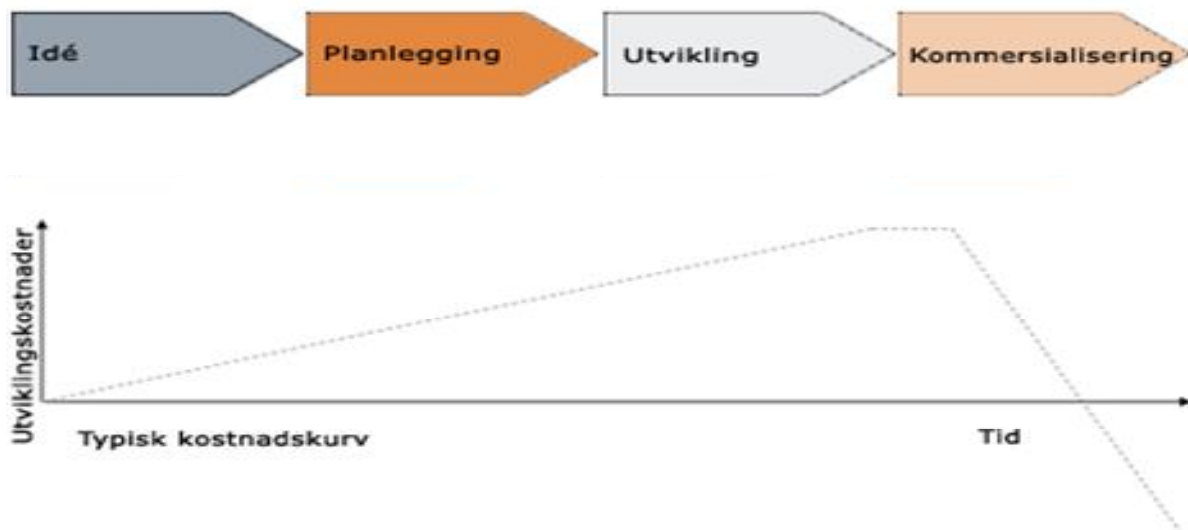
Immaterielle eiendeler kan inndeles i to grupper; identifiserbare eiendeler som representerer en synlig post i balansen, og uidentifiserbare eiendeler som inngår i virksomhetens opparbeidede goodwill, og som er en del av virksomhetens totale markedsverdi. I denne studien behandler jeg identifiserbare immaterielle eiendeler som har utspring fra virksomhetens egne FoU-aktiviteter

Identifiserbare immaterielle eiendeler utgjør, spesielt for kunnskapsbedrifter, en vesentlig del av selskapets totale verdi, selv om disse ikke er synlige i selskapets balanseoppstilling.

Det har vært en voldsom vekst av materiale med opphavsrett i form av patenter, varemerker og eiendeler relatert til forskning og utvikling. Felles for disse er at eiendelene stort sett er egenutviklede immaterielle eiendeler.

Et fellestrekk med intellektuelle eiendeler er at de historisk har vært beskyttet gjennom patentrettigheter, copyright og lisensiering.

¹⁶ <http://no.wikipedia.org/wiki/Immateriell>



Figur 7. Typisk kostnadskurv for FoU aktiviteter. Kilde (Patentstyret, 2009)

Immaterielle eiendeler som utvikles internt i virksomhetene har noen spesielle karakteristikk (Cohen, 2005: 29)

- lav marginalkostnad
- høye personell- og driftskostnader
- høye oppstartskostnader
- relativt kort økonomisk levetid

Utgifter medgått til virksomheters egen forskning og utvikling er basert på ledelsens bevisste prioriteringer, som dokumenteres i vedtatte forretningsplaner. Når ledelsen utarbeider slike planer vil det være en dokumentasjon på forventninger, og intensjon om å gjennomføre en aktivitet som skal bidra til morgendagens inntjening.

Drivkraften bak virksomheters investering i egen forskning og utvikling av immaterielle eiendeler, er ledelsens forventninger til at aktiviteten vil bidra til en fremtidig verdiskapning i form av økonomisk utvikling og vekst. Utviklingsaktivitetene vil derfor ha kommersialisering som mål, enten i form av nye, eller økte inntekter, eller kostnadsreduksjoner.

4.1.1 Immaterielle eiendeler - risiko post

Immaterielle eiendeler er i sin egenart beheftet med usikkerhet. I fravær av fysisk form er slike eiendeler vanskelig å vurdere og verdsette. Det er mulig å verdsette et fysisk driftsmiddel på en objektiv måte. Det samme gjelder for finansielle eiendeler, men lar seg ikke gjøre med immaterielle eiendeler. En immateriell eiendel har sjelden en økonomisk nåverdi, spesielt gjelder dette for eiendeler under utvikling. Med økonomisk nåverdi menes at

den er omsettelig og har en positiv likvidasjonsverdi. Verdsettelsen skjer ved bruk av ulike nåverdimodeller. Derfor vil en verdiberegning være basert på langsiktige og til dels usikre estimer, og ikke av objektive vurderinger. Vurderingene vil være i forhold til forventninger til hvordan eiendelen vil være i stand til å generere fremtidige økonomiske kontantstrømmer. Estimaten og forventningene er basert på ledelsens og investorenes beste, velbegrunnede men dog subjektive vurderinger. Noen ganger vil de gjenspeile et overoptimistisk syn på fremtiden. Hvorvidt virksomheten vil lykkes med å ferdigstille en eiendel som bidrar med et økonomisk bidrag i fremtiden vites ikke før utviklingsprosessen er fullført. Derfor vil hele utviklingsprosessen være beheftet med flere typer risiko (Magnussen et al., 2002: 129):

- Teknisk risiko; fungerer det som antatt?
- Økonomisk risiko; holder de økonomiske rammene til nyutviklingen?
- Markedsmessig risiko; vil virksomheten lykkes i markedet med sin nyutvikling?

Det er en generell frykt blant regnskapsbrukere for at immaterielle eiendeler kan være en kreativ oppblåsning av balansen, at poster i balansen kan bestå av utgifter som burde vært resultatført (Dagens Næringsliv, 2009). Usikkerheten er av regnskapsbrukerne rettet mot den balanseførte verdien i form av balansepostens måling og verdsettelse.

Anskaffelseskost har i mange mindre virksomheter ofte vært basert på skjønnsmessig fordeling av påløpte utgifter mellom ulike interne og eksterne prosjekter og ordinære driftsaktiviteter. En årsak til dette er ofte manglende kompetanse innenfor prosjektstyring og manglende system for internregnskap i form av prosjektregnskap.

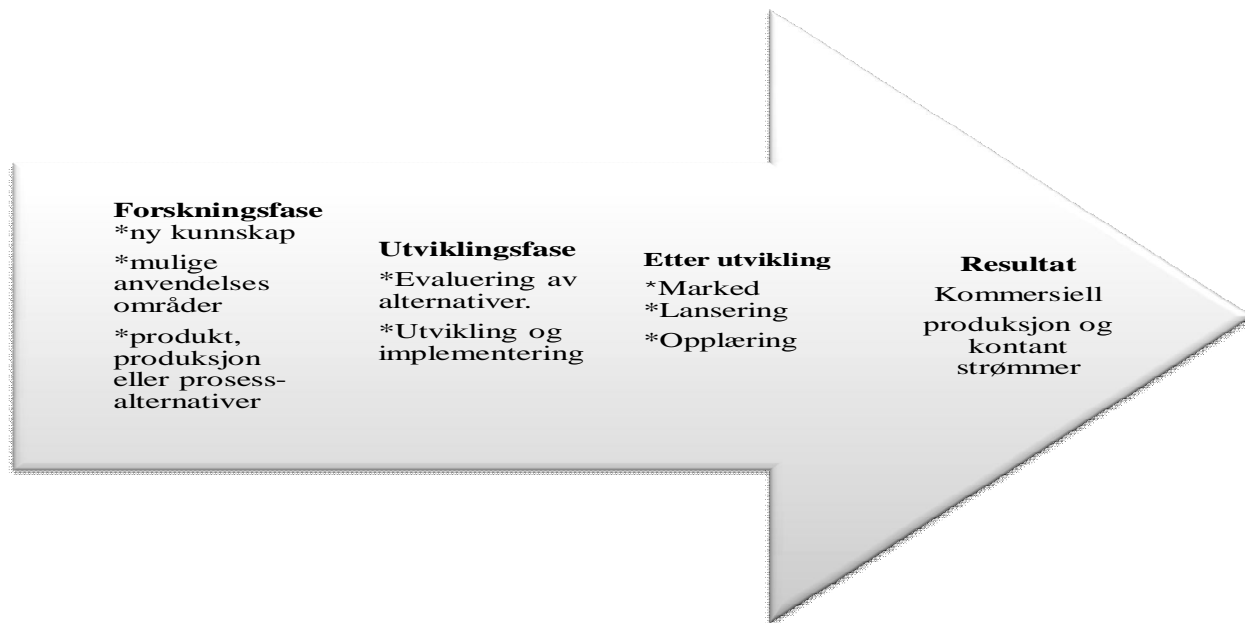
Utgifter til egenutviklede immaterielle eiendeler kan påvirke regnskapsinformasjonens pålitelighet, det være seg over- eller undervurdering av eiendelens verdi. Løpende kostnadsføring av utgifter til utviklingsprosessen undervurderer eiendelens verdi, egenkapital og resultat. Balanseføring gir motsatt effekt.

Utgifter til forsknings- og utviklingsaktiviteter finansieres stort sett gjennom selskapets egenkapital. Finansinstitusjoner finansierer normalt ikke risikoprojekt dersom det ikke kan stilles tilfredsstillende sikkerheter.

4.1.2 Utviklingsprosessen

Intern forskning og utvikling kan kategoriseres som en prosess ofte organisert som et prosjekt, med flere faser og milepæler, hvor spesielt forskning varierer sterkt i grad av nyhet, fra det radikalt nye til modifikasjoner av eksisterende kunnskap. Aktivitetene i den første fasen av et

utviklingsprosjekt vil ofte bestå av forskningsrelaterte aktiviteter som det ikke er mulig å vurdere fremtidige økonomiske fordeler av. De etterfølgende aktivitetene vil være utviklings- og markedsrelaterte aktiviteter, og det vil være større sannsynlighet for at disse vil ende opp i en eiendel som vil gi fremtidige økonomiske fordeler. En forutsetning er at virksomheten har tilgang til nødvendige ressurser. Frem til den immaterielle eiendelen er ferdig utviklet og kommer til kommersialisering, vil utviklingsaktiviteten være beheftet med negative kontantstrømmer som er finansiert av kapital fra eierne.



Figur 8. Faseinndeling av en utviklingsprosess. Kilde NRS (F) *Immaterielle eiendeler* pkt. 2.1.3 og 2.1.4

Forskning deles opp i grunnforskning og anvendt forskning, og er grunnleggende og planlagte undersøkelser som utføres for å oppnå ny og vitenskapelig eller teknisk viten. Grunnforskning er når forskningen er uten mål om et spesielt anvendelsesområde. Anvendt forskning er en videreføring av grunnforskning, hvor siktemålet er en kommersiell anvendelse.

En virksomhet som skal utvikle en ny teknologi må forut før utviklingsarbeidet påbegynner foreta nødvendige forundersøkelser for å søke ny kunnskap, mulige anvendelsesområder og alternativer for teknologien, blant annet må det foretas markedsundersøkelser. Virksomheter som planlegger å patentere teknologien må gjennomføre forundersøkelser for å sikre seg at

teknologien ikke allerede er patentert. Slike forundersøkelser er kostnadskreven og vil være en del av forskningsfasen.

Utvikling er å anvende forskningsresultatene eller viten med sikte på kommersiell utnyttelse, og forbindes gjerne med mindre grad av nyhet enn forskning. Utviklingsfasen består i å evaluere ulike alternativer, utvikle og implementere. Grensdragningen mellom forskning og utvikling er ofte flytende. I følge Brattås er hans oppfatning at når resultatet av en forskningsprosess resulterer i etablering av en ny virksomhet, hvor forretningsplanen er å videreutvikle en ide oppstått fra forskning, da er forskningsfasen passert og utviklingsfasen påbegynt. Hans begrunnelse for en slik oppfatning er at virksomhetens videre oppgave vil være å utvikle ideen til et kommersialiserbart produkt. Det synes ikke som om standardsetterne deler denne tankegangen.

Nyutvikling krever ofte markedsbearbeiding i forkant av en nylansering, ofte også interne tilpasninger i forkant av en ferdigstillelse. Noen ganger vil det være behov for opplæring av ansatte, utvikling og implementering av endrede arbeidsprosesser, og noen ganger også endret organisasjonsform. Slike utgifter vil ofte være en nødvendig forutsetning for å realisere de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til en egenutviklet immateriell eiendel.

Videreutvikling og forbedringer av teknologien vil være nødvendig for å beholde eventuelle konkurransefortrinn og sikre fremtidige kontantstrømmer. Utgifter til slike etteraktiviteter vil være vanskelig å henføre til en bestemt immateriell eiendel.

Kommersiell suksess utkrystalliseres som oftest i siste fase av utviklingen, eller i starten av kommersialiseringsfasen. Først da er det mulig å beregne fremtidige kontantstrømmer med en viss grad av sikkerhet. Her kan igjen nevnes Thin Film Electronics ASA, hvor investormarkedets forventninger til kommersiell suksess ikke er i tråd med produktmarkedets reaksjoner. Selskapets utviklede teknologi er så ny og revolusjonerende at markedet ennå ikke er modent nok til å ta denne i bruk. Det betyr at eiendelen ikke bidrar med positive kontantstrømmer tiltross for at utviklingsperioden ifølge meldinger fra selskapet er ferdig. Det er i markedet spekulasjoner om hvor lenge selskapet kan overleve dersom de ikke begynner å generere inntekter. Et annet eksempel som kan nevnes er virksomheter innenfor bioteknologi som utvikler nye medisiner og utstyr. Slike virksomheter vil måtte gjennomgå flere testfaser i forbindelse med utvikling av et nytt produkt. Resultatene fra den siste testfasen benyttes ofte som dokumentasjon til søknaden om godkjenning på anvendelse av produktet. Først når godkjenning på bruk foreligger fra offentlige myndigheter vil virksomheten kunne beregne sannsynlige økonomiske fordeler. Når godkjenningen kommer vil de være direkte inne i

kommersialiseringsfasen. Det betyr at en bioteknologivirksomhet ikke vil tilfredsstille kriteriene for balanseføring i noen av fasene etter norsk eller internasjonal regnskapsstandard, og må kostnadsføre hele utviklingsprosessen (Kvifte, 2007: 359f).

4.2 Beskyttelse vs. kontroll

For å sikre de fremtidige økonomiske fordelene fra en egenutviklet immateriell eiendel må foretaket sikre seg på en måte som gjør at de har kontroll med teknologien. En fysisk eiendel som ett bygg kan kontrolleres gjennom juridiske rettigheter, eksempelvis et skjøte eller et finansielt instrument. En slik form for beskyttelse er ikke like enkel for egenutviklede immaterielle eiendeler. Når en virksomhet har kontroll over sine eiendeler har den på en måte sikret seg mot at andre kan dra nytte av de økonomiske fordelene som eiendelen vil representere. I fravær av juridiske rettigheter vil det være mange andre former som gir beskyttelse av oppfinnelsen, eksempelvis strategiske beskyttelsesformer.

Juridiske rettigheter som patentrettigheter er ikke ensbetydende med at en virksomhet har faktisk kontroll. Utnyttelse av andres teknologi og produkter er utbredt. Selv om en virksomhet har sikret seg patentrettighet, er det mulig at andre kan bryte patentet og produsere, markedsføre og selge de beskyttede produktene. Derfor er det viktig for virksomheter å ha kunnskap omkring beskyttelsesstrategier slik at de er i stand til å kontrollere eiendelen. Ved patentyveri vil virksomhetens finansielle styrke til å forsvare sine rettigheter være avgjørende for om virksomheten har kontroll. En virksomhet som ikke har finansiell styrke eller gode samarbeidspartnere vil kunne ha problemer med å forsvare sin oppfinnelse, og dermed de fremtidige økonomiske fordelene.

4.2.1 Beskyttelse av teknologi

Det er mange måter å oppnå beskyttelse av en egenutviklet immateriell eiendel, både juridisk og på andre måter. Beskyttelse av den immaterielle eiendelen definerer eiendomsforholdet til ideen, og gir enerett og konkurransefortrinn.

Patent

Et patent gir oppfinneren/bedriften eksklusivitet. En enerett til kommersiell utnyttelse av oppfinnelsen. Det betyr at andre hindres i å produsere, markedsføre eller selge denne. Patentloven av 1967 gir oppfinner en tidsbegrenset enerett på 20 år. En forutsetning for dette er at oppfinnelsen oppfyller patentlovens vilkår. De grunnleggende vilkår for å få patent er at

oppfinnelsen er en praktisk løsning av et problem, der løsningen har en teknisk karakter og effekt, i tillegg må den være reproduserbar. Dette innebærer at det ikke er mulig å få patent på en idé uten å dokumentere de tekniske egenskapene og dens funksjonalitet. Det er også krav til at oppfinnelsen må være ”ny” på søknadstidspunktet og ha oppfinnelseshøyde. I kravet til oppfinnelseshøyde legger patentstyret til grunn at oppfinnelsen må skille seg vesentlig fra det som er kjent fra tidligere¹⁷. En praktisk konsekvens av nyhetskravet er at dersom den tekniske løsningen av oppfinnelsen er offentliggjort tidligere, eksempelvis i en artikkel i media eller i en doktorgradsavhandling, vil ikke oppfinnelsen oppfylle nyhetskravet.

Patentrettighetene for en oppfinnelse gir oppfinner eller eier enerett til kommersiell utnyttelse av oppfinnelsen i de land der det er søkt og registrert i. Det er ikke mulig å søke verdenspatent, det må søkes patent i hvert enkelt land. Det normale er å søke patent i de geografiske områdene som virksomheten utpeker som hovedmarkedsområder.

Når det er søkt om patent og Patentstyrets forundersøkelsesfase er ferdig, offentliggjøres patentsøknaden med all dokumentasjon og tekniske spesifikasjoner. En patentsøknad er en omfattende og langvarig prosess. Fra en patentsøknad sendes Patentstyret, til søknaden er ferdig behandlet kan det gå fra 2 til 5 år, og i noen tilfeller lengre tid før patentsøknaden er ferdig behandlet. I forbindelse med patentsøknader benyttes patentbyråer som følge av den omfattende prosessen en patentsøknad er.

Varemerkerettigheter

Et varemerke er et særpreget kjennetegn for en vare og/eller tjeneste for å skille produktene fra andre produkter i samme kategori. Varemerkets hovedoppgave er å angi varens kommersielle opprinnelse. Varemerkebeskyttelse oppnås enten ved innarbeidelse eller registrering av et merke, og beskyttelsen vil da være knyttet til de varer eller tjenester som merket er innarbeidet eller registrert for. For at et varemerke skal være registrerbart stiller varemerkeloven flere vilkår, blant annet må det ha et visst særpreg og være separabel i forhold til andre vernede varemerker. Dette innebærer at en ikke skal kunne oppnå enerett til et merke for en vare eller tjeneste dersom det allerede foreligger et identisk eller lignende merke innenfor samme vare eller tjenestekategori. Det er også krav om at varemerket må være egnet til å oppfattes som et varemerke. Varemerkerettighetene er tidsbegrenset til ti år, men det er ubegrensede muligheter til fornyelse av varemerket, fornyelsen gjelder for ti år om gangen.

¹⁷ www.patentstyret.no/patent

Designrettigheter

Mange produkter har et spesielt design. Med design menes utseende til et produkt eller en del av et produkt som særlig følger av de karakteriserende trekkene ved det, eksempelvis cola flaskene. Det kan også være deler av et produkt, eller utseende på ikke-fysiske gjenstander for eksempel utseende til en programvare, skjermbilder for web, interiørmessig arrangement, eller et ornament for å nevne noen.

Designrettighetene er i Norge beskyttet gjennom annen lovgivning, blant annet markedsføringsloven¹⁸ (mfl. § 30). I markedsføringsloven er det fastlått at det kan stride mot god forretningsskikk å anvende eller etterligne kjennetegn som kan medføre fare for forveksling. Designrettigheter er tidsbegrenset, og må fornyes hvert femte år.

Uregistrert design er en designrettighet hvor beskyttelse oppnås ved at designet offentliggjøres i et EU-land, det gir da vern mot kopiering i tre år fra offentliggjøringen.

Beskyttelse gjennom gjeldende lovverk

Det finnes et lovverk som gir juridisk beskyttelse av immaterielle verdier. Opphavsrettigheter til programvare er beskyttet gjennom åndsverkloven¹⁹, design er beskyttet gjennom designloven²⁰, patenter er beskyttet gjennom patentloven²¹, og varemerker er beskyttet gjennom varemerkeloven²². I tillegg finnes beskyttelse for immaterielle verdier i kretsmønsterloven, foretaksnavneloven og lov om arbeidstakeroppfinnelser. Det finnes reguleringer i markedsføringsloven for tilgrensede problemstillinger.

Åndsverk

Lov om opphavsrett til åndsverk gir beskyttelse for objekter som inngår i denne kategorien. Blant annet dataprogrammer, dokumentasjon og brukerveiledninger som utarbeides i tilknytning til et produkt, kan være vernet etter regler om opphavsrett. Vern i henhold til åndsverksloven er i utgangspunktet et nasjonalt vern, men som følge av internasjonale konvensjoner, blant annet Bern- og Verdenskonvensjonen, sikrer dette at utenlandske åndsverksprestasjoner skal behandles på lik linje med nasjonale verk.

Foretaksnavn.

¹⁸ Lov 2009-01-09 nr 02: Lov om kontroll med markedsføring og avtalevilkår mv.

¹⁹ Lov 1961-05-12 nr. 02 Lov om opphavsrett til åndsverk m.v.

²⁰ Lov 2003-03-14 nr. 15: Lov om beskyttelse av design

²¹ Lov av 1967-12-15 nr. 9: Lov om patenter

²² Lov av 1961-03-03 nr 04: Lov om varemerker

Foretaksnavneloven²³ regulerer eneretten til foretaksnavn. Mange immaterielle eiendeler har foretakets navn som en del av produktbeskrivelsen. En registrering i Foretaksregisteret gir imidlertid ikke noen presumpsjon for at bedriften har enerett til navnet i alle kommersielle henseender. Dersom foretaksnavnet skal ha et utvidet vern må navnet være innarbeidet i markedet, ha et tilstrekkelig særpreg eller være registrert i varemerkeregisteret.

I fravær av juridisk beskyttelse av opphavsrett til en immateriell eiendel finnes det andre uregistrerte beskyttelsesformer. Dette er beskyttelsesformer som er basert på strategi og bruk av kontrakter utarbeidet for interne og eksterne aktører.

Bruk av kontrakter

Rettsreglene innenfor patentrett (lov om arbeidstakeroppfinnelser), opphavsrett og designrett overfører kun i visse tilfeller de respektive rettighetene til arbeidsgiver. Dette gjør at det er viktig i spesielt kunnskaps- og teknologibedrifter å ha regulert immaterialrettslige problemstillinger i interne arbeidskontrakter. I motsatt fall vil arbeidstakeren kunne sitte igjen med rettighetene til de immaterielle verdiene. I tilfeller hvor en virksomhet inngår samarbeid med en eller flere samarbeidsparter kan det benyttes konfidensialitetsavtaler. Slike avtaler sikrer at samarbeidende aktører som får kjennskap til og kunnskap om interne bedriftshemmeligheter, som prosesser og ikke-patenterbar knowhow, ikke kan nyttegjøre denne kunnskapen utenfor samarbeidsforholdet.

Hemmeligholdelse

Innenfor programvareutvikling er kontrollen sikret gjennom åndsverkloven, men hemmelighold av kildekode må antas å være den mest anvendte metoden for å sikre kontroll. Kildekoden er programvarens instruksjoner til datamaskinen, og er ikke tilgjengelig i programvarens brukerlisens. Et annet eksempel er Coca Cola. De har en hemmelig oppskrift for sin verdenskjente drikk, og andre har hemmelighold av utviklede prosesser. I tilfeller hvor virksomheter velger å hemmeligholde eksempelvis en prosess eller en resept, vil de ikke ha juridisk kontroll, men dog vil de tilfredsstillende definisjonen av kontroll med at de kan hindre andre i å nyttegjøre seg teknologien. Det kan imidlertid oppstå problemer dersom en konkurrent gjør samme oppfinnelse, noe som ikke kan synes å være ulogisk, fordi det er små miljøer hvor mange jobber innenfor samme fagområde. Dersom dette skulle skje er spørsmålet om virksomheten kan bli fratatt kontrollen til sin oppfinnelse, og dermed også bli fratatt eneretten til teknologien? Det er et spørsmål som jeg ikke kan besvare nå.

²³ Lov av 1985-06-21 nr. 79 Lov om enerett til foretaksnavn og andre forretningskjennetegn mv.

Hemmeligholdelse er en form for beskyttelse som gir markeds- og konkurransefortrinn. Det blir vanskelig og tilnærmet umulig å kopierer eller imitere oppfinnelsen.

Tidlig publisering

Et krav som må oppfylles for å få patent, er at oppfinnelsen må være ny. Derfor vil en tidlig publisering være en enkel og effektiv måte å hindre noen i å patentere en oppfinnelse. Dette som en følge av nyhetskravet. Dersom en virksomhet publiserer oppfinnelsen i en avis, et tidsskrift eller annen litteratur, eller på annen måte har vist frem eller solgt oppfinnelsen, vil det være til hinder for at andre kan få patent.

First to market

Tidlig markedsintroduksjon hindrer eventuelle konkurrenter i å få patent på oppfinnelsen. "First to market" er en anvendt foretaksstrategi (Johnson & Scholes, 2002: 347), men denne strategien gir også beskyttelse. Et selskap som har oppfunnet en ny teknologi eller utviklet et nytt produkt, kan ved å være den første som lansere teknologien eller produktet oppnå en midlertidig beskyttelse. I dette er det også en antakelse om at virksomheten vil fornye seg eller produktene så hurtig, at de på den måten alltid vil være i forkant av konkurrentene. Som eksempel kan nevnes at Technically Mosaic var den første nettleseren, men Netscape var den første nettleseren i markedet og fikk dermed et betydelig konkurransefortrinn. Strategien er rett og slett å tilrane seg markedet og være innovativ. På denne måten kan en virksomhet beholde kontrollen og sitte i førersetet og kontrollere utviklingen.

5 Immaterielle eiendeler - NGAAP vs. IAS 38

Innholdet i dette kapittelet gjennomgår jeg bestemmelsene som ligger til grunn for anvendt regnskapspraksis for internt utviklede immaterielle eiendeler som oppstår gjennom eb virksomhets egne forsknings- og utviklings aktiviteter. I denne gjennomgangen sammenlignes regnskapslovens bestemmelser mot aktuelle regnskapsstandarder som NRS (F) Immaterielle eiendeler og IAS 38 – Immaterielle eiendeler. Jeg har gjennomgått definisjonskriterier og kriteriene for balanseføring i henhold til kravene i regnskapsstandardene, valg av regnskapsprinsipp, behandling av utgifter i forbindelse med vedlikehold og påkostning, økonomisk levetid og plikt til nedskrivning. Jeg har også sett på verdireguleringsmodellen i forbindelse med forskning og utvikling, samt betingelser som IFRS setter i forbindelse med overgang fra NGAAP til IFRS og første gangs innregning.

5.1 Regnskapsmessig behandling av forsknings- og utviklingsutgifter.

Norsk regnskapspraksis for behandling av immaterielle eiendeler følger av regnskapsloven og den norske foreløpige regnskapsstandarden NRS (F) I. Disse har gitt rom for etablering av ulik praksis for regnskapsmessig behandling av utgifter til egen forskning og utvikling. Selv om det er ulik praksis vil løsningene være innenfor god regnskapskikk. Dette er som følge av at NRS (F) I ikke tillates å overstyre regnskapsloven. Virksomheter som benytter IFRS rapportering skal benytte IAS 38 når de skal finne løsning for verdsettelse og måling av påløpte utgifter til egenutviklede immaterielle eiendeler. IFRS standardene overstyrer som tidligere nevnt regnskapsloven.

Utviklingsprosjekter er prosesser som består av ulike faser og milepæler. Før oppstart av et FoU prosjekt må virksomhetens ledelse ta stilling til noen sentrale spørsmål. Vil prosjektet bidra til økonomisk vekst? Er prosjektet i tråd med selskapets strategi og inngår prosjektet i virksomhetens forretningsplaner og virksomhetsområde? Ledelsen må også ta stilling til utviklingsprosjektets ulike risikoelementer.

Når ledelsen foretar en beslutning om at virksomheten skal iverksette en FoU aktivitet vil denne være basert på en bevist prioritering av virksomhetens ressurser. Drivkraften må antas å være å skape en eiendel for å tilegne seg fremtidige økonomiske fordeler gjennom økte inntekter eller reduserte kostnader

Det er ikke etablert endelig god regnskapsskikk i Norge for behandling av immaterielle eiendeler i form av en endelig regnskapsstandard. Det er årsaken til at det er ulik regnskapspraksis innenfor rettsstandarden god regnskapsskikk. Norsk regnskapslovgivning er på en måte ”ja takk begge deler”, siden den tillater både kostnadsføring og balanseføring av utgiftene. Regnskapsloven tillater balanseføring selv om virksomheten ikke kan sannsynliggjøre at aktiviteten vil bidra til økte inntekter eller reduserte kostnader. Regnskapsstandardene har krav til sannsynlige økonomiske fordeler gjennom definisjons- og innregningskriteriene. Dette vil jeg komme tilbake til.

5.1.1 Regnskapsmessige definisjoner av forskning og utvikling

Vi finner ikke noen definisjon på forskning og utvikling i regnskapsloven, men Regnskapslovutvalget har i et forsøk på å definere begrepene i lovforarbeidene støttet seg til de oppramsede aktivitetene som var å finne i IAS 38²⁴.

Regnskapsstandardene NRS(F) I og IAS 38 har egne regnskapsmessige definisjoner for forskning og utvikling.

Forskning

NRS (F) – I har lagt til grunn følgende definisjon av forskning:

*Forskning er grunnleggende, planmessige undersøkelser som utføres med håp om å finne fram til tekniske eller vitenskapelige nyvinninger med mulig økonomisk anvendelse*²⁵.

Standarden har gitt følgende eksempler på forskningsaktiviteter:

- aktiviteter som har til hensikt å frembringe ny viten av teknisk eller vitenskapelig art
- søken etter anvendelsesmuligheter for forskningsresultater eller annen kunnskap
- søken etter, herunder konseptuell utforming, etter mulige produkt-, produksjons- eller prosessalternativer

Forskningsfase er i IAS 38.8 definert som:

Originale og planlagte undersøkelser som foretas med utsikt til å oppnå ny vitenskapelig eller teknisk kunnskap og forståelse.

IAS 38 benytter ikke bare begrepene i forhold til forsknings- og utviklingsaktiviteter, men anvender et mer utvidet begrep som forskningsfase og utviklingsfase. Det utvidede begrepet

²⁴ NOU 1995:40 s.204

²⁵ NRS (F) Immaterielle eiendeler 2.1.3

”fase” er ikke gitt noe meningsinnhold eller definisjon, annet enn at begrepet har en videre betydning enn forskning og utvikling.

Også IAS 38 har gitt generelle eksempler på forskningsaktiviteter. Disse er med ett unntak synonyme med de eksemplene som fremgår av den norske standarden. IAS 38.56 betegner aktiviteter vedrørende evaluering av alternative produkter og prosesser som en del av forskningsfasen. Den norske regnskapsstandarden har denne aktiviteten som en del av utviklingsaktivitetene. Det viser at IFRS har et klarere skille i forhold til om det er en eller flere muligheter for en eiendel. Når det er flere muligheter er det fortsatt forskning fordi arbeidet ikke kan henføres en identifiserbar eiendel.

Utvikling

NRS (F) I definerer utvikling som

Bearbeidelse og videreføring av teknisk, vitenskapelig eller annen kunnskap med mulig økonomisk anvendelse med sikte på å frembringe nye eller vesentlig forbedrede produkter, prosesser, metoder, systemer eller tjenester frem til oppstart av kommersiell produksjon eller bruk.

IAS 38. 8 har definert utviklingsfasen som:

En anvendelse av forskningsfunn eller annen kunnskap på en plan eller et design for produksjon av nye eller vesentlig forbedrede materialer, innretninger, produkter, prosesser, systemer eller tjenester før kommersiell produksjon eller bruk kommer i gang

Eksempler på utviklingsaktiviteter som er eksemplifisert i både NRS (F) *Immaterielle eiendeler* og IAS 38 er:

- Arbeid knyttet til design, konstruksjon og testing av prototyper og modeller før de blir satt i produksjon
- Design, konstruksjon og drift av en forsøksfabrikk i et ikke drivverdig miniformat
- Design av verktøy, sjablonger, former og lignende
- Design, konstruksjon og testing av et valgt alternativ for nye og forbedrede materialer, produkter, prosesser, systemer og lignende

Utvikling kan beskrives som å transformere innhentet kunnskap om til en kontantgenererende eiendel. Som nevnt over ikke IAS 38 definert aktivitet vedrørende evaluering av alternative produkter eller produksjonsprosesser som en del av utviklingsfasen.

I definisjon av en immateriell eiendel, forskning og utvikling forekommer det noen terminologiske ulikheter, men det er å anta at disse terminologiske forskjellene ikke vil ha noen praktisk betydning. Det som kan synes å være en forskjell er faseinndelingen. I en utviklingsprosess forekommer det ofte elementer av forskning også i utviklingsfasen. Det betyr at utgifter til forskning i utviklingsfasen skal behandles som utgifter til utvikling etter IAS 38. Det betyr at disse utgiftene kan balanseføres dersom de øvrige balanseføringskriteriene er oppfylt. Utgiftene skal behandles som forskning i den norske standarden, og skal kostnadsføres.

5.2 Regnskapsmessig behandling av immaterielle eiendeler

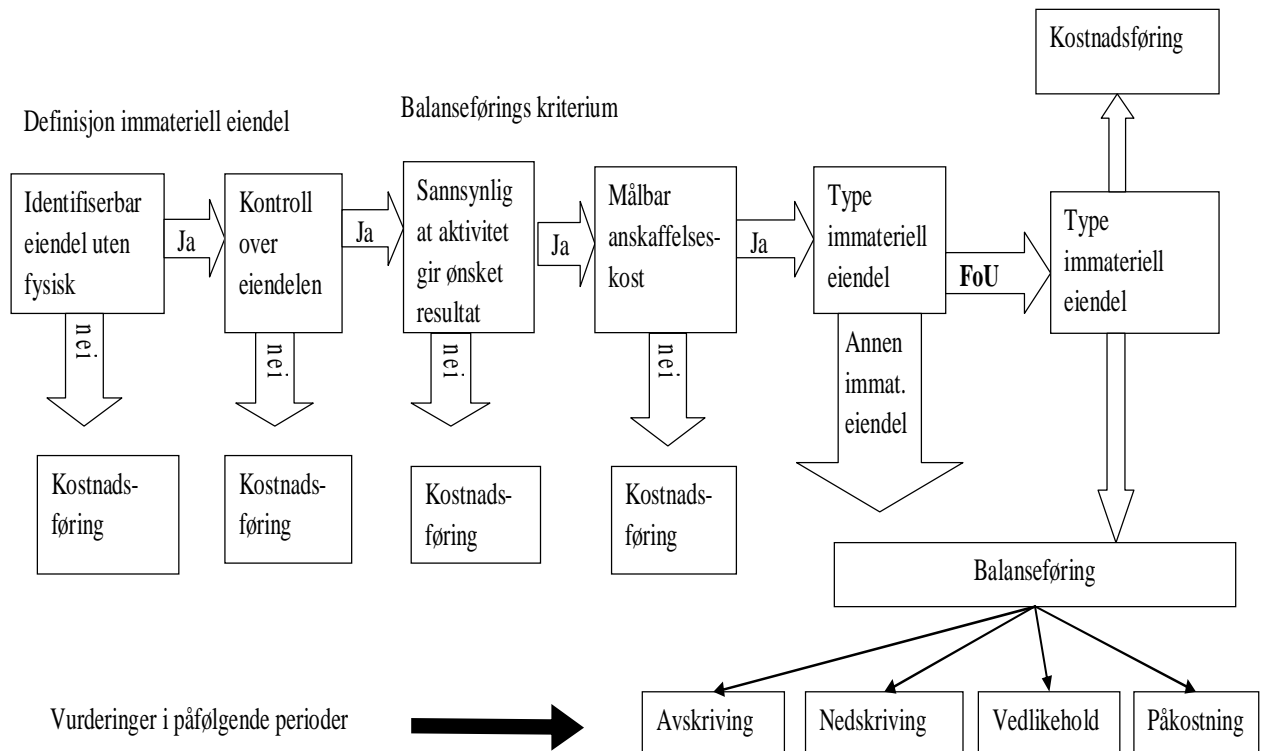
Grunnen til at det ikke er en god regnskapskikk for regnskapsmessig behandling av immaterielle eiendeler i Norge er som følge av at NRS (F) I ikke er en endelig regnskapsstandard. En foreløpig regnskapsstandard anbefales fulgt, og vil kun være pålagt å benyttes av børsnoterte foretak som ikke anvender IFRS rapportering. For børsnoterte foretak er den foreløpige regnskapsstandard god regnskapskikk som skal følges.

IAS 38 er en regnskapsstandard som etter IFRS regelverket skal anvendes ved behandling av regnskapsmessige transaksjoner for immaterielle eiendeler. Denne standarden er fra før 2003, og gjelder ikke for immaterielle eiendeler som er behandlet i andre IAS eller IFRS standarder.

Når NRS kopierte nærmest IAS 38 (1998) og de har påpekt at IAS 38 i hovedtrekk omfatter de samme postene som NRS (F) I, og standardene har sammenfallende definisjons- og innregningskriterier²⁶. Til forskjell fra NRS (F) I er IAS 38 en endelig regnskapsstandard.

Figur 10 viser en skjematisk oppsummering av regnskapsmessig behandling av FoU aktiviteter etter NRS (F) I. I forbindelse med videre gjennomgang regnskapspraksis vil rekkefølgen være i henhold til denne figuren.

²⁶ NRS (F) Immaterielle eiendeler 2.9



Figur nr. 9 Oppsummering av regnskapsmessig behandling av utgifter til forskning og utvikling. Kilde: (Den norske Revisorforening, 2004)

5.2.1 Krav til definisjon

Vi finner ikke noen definisjon av immaterielle eiendeler i norsk regnskapslovgivning, eller dets forarbeider. Det nærmeste vi finner i retning av en definisjon i regnskapsloven er klassifiseringsreglene. Der klassifiseres anleggsmidler som *eiendeler ment for varig eie eller bruk. Andre eiendeler er omløpsmidler* jf. rskl. § 5-1.

Regnskapsstandardenes definisjon

NRS (F) *Immaterielle eiendeler* har gitt følgende regnskapsmessige definisjon av immaterielle eiendeler:

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

- a) er identifiserbar og

- b) kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket.²⁷*

I forhold til den generelle definisjonen av immaterielle eiendeler har regnskapsstandarden utvidet innholdet. Den generelle definisjonen er tillagt økonomiske vilkår.

Immaterielle eiendeler som tilfredsstiller denne definisjonen er blant annet varemerker, forretningsnavn, edb programvare, lisenser, patenter, modeller, prototyper og resepter for å nevne noen³¹

IAS 38.8 har definert en immateriell eiendel som:

En immateriell eiendel er en identifiserbar, ikke-monetær eiendel uten fysisk substans som

- a) kontrolleres av et foretak som et resultat av tidligere hendelser, og
b) som fremtidige økonomiske fordeler forventes å tilflyte foretaket fra.*

IFRS har sammensatt definisjonen av en immateriell eiendel av to regnskapsstandarder, IAS 38.8 og IAS 16 - *Eiendom, anlegg og utstyr (punkt a og b)*. Definisjonen i IAS 38 er sammenfallende med definisjonen i NRS (F) I. Transaksjonskravet er ikke spesifisert i NRS (F) I, men fremkommer gjennom transaksjonsprinsippet.

5.2.2 Krav til identifiserbarhet

En immateriell eiendel i form av forskning og utvikling er i regnskapsloven definert som et anleggsmiddel. I regnskapsloven er det krav om at et anleggsmiddel skal være til varig eie eller bruk (rskl. § 5-1). Dersom utgiftene som påløper i forbindelse med forskning og utvikling bidrar til å utvikle en eiendel som skal være til varig eie eller bruk kan utgiften balanseføres. Men det er også krav om at utgiftene som påløper til utvikling av den immaterielle eiendelen må kunne henføres til det bestemte anleggsmiddelet. Derfor er det også i regnskapsloven et krav til identifiserbarhet.

I NRS (F) I krever definisjonen at eiendelen skal være identifiserbar for å kunne skilles fra goodwill. Goodwill i økonomisk forstand, er fremtidige økonomiske fordeler knyttet til immaterielle verdier eller samvirkningen mellom identifiserbare eiendeler og immaterielle verdier. En eiendel som anskaffes separat er som oftest også identifiserbar dersom denne ikke inngår som en del i et større anleggsmiddel. I kravet til identifiserbarhet finner vi også at eiendelen skal kunne skilles ut fra øvrige eiendeler gjennom identifiserbare kontantstrømmer. Vi finner det samme kravet vedrørende utskillbarhet i IAS 38, i tillegg finner vi en tilleggs

²⁷ NRS (F) Immaterielle eiendeler 2.1.1 Identifikasjon

betingelse om at eiendelen skal oppstå av kontraktmessige eller andre juridiske rettigheter (IAS 38.12). Forskning og utvikling vil inngå som en del av dette punktet da en opphavsmann til den immaterielle eiendelen vil ha de juridiske rettighetene til eiendelen. En utgift som ikke kan henføres direkte til en identifiserbar eiendel kan ikke balanseføres, men skal kostnadsføres løpende. Resultatet av denne verdiskapningen vil i ettertid inngå som en del av virksomhetens opparbeidede goodwill.

5.2.3 Krav til kontroll

I regnskapsloven finner vi ikke et direkte krav om at virksomheten må kontrollere eiendelen, men dette ligger implisitt i transaksjonsprinsippet (Huneide et al., 2008: 102f).

Krav om at en virksomhet må kontrollere den immaterielle eiendelen, er i NRS (F) I i forhold til de fremtidige økonomiske fordelene som eiendelen vil generere. Det betyr at virksomheten først oppfyller kontrollkravet når denne har sikret at de økonomiske fordelene knyttet til eiendelen, gjennom å hindre at andre får tilgang til disse. Kontrollkravet betinger at eiendelen er beskyttet enten juridisk eller på annen måte. Det betyr at dersom en virksomhet beskytter sin kunnskap gjennom noen av de registrerte beskyttelsesmetodene vil de finne beskyttelse gjennom lovverket. Bruk av strategiske beskyttelsesmåter betinger faktisk kontroll. Faktisk kontroll oppfyller kontrollkriteriet til både NRS (F) I²⁸ og IAS 38.13.

Mange virksomheter bygger opp kundeforhold og kundelojalitet. Det samme gjelder i forhold til ansatte med spesialkompetanse. Selv om virksomheten føler at de har kontroll med både kunder og ansatte, vil de ikke ha dette i forhold til definisjonskriteriet. Dette begrunner standardsetterne med at en virksomhet ikke kan hindre en kunde eller ansatt å forlate virksomheten. Dette medfører at disse ikke representerer en eiendel som virksomheten kan kontrollere på en tilstrekkelig måte (IAS 38.13).

Dersom virksomheten ikke oppfyller kontrollkravet i forhold til de fremtidige økonomiske fordelene vil de ikke ha tilstrekkelig kontroll. Det betyr at utgiften ikke vil representere en eiendel, og skal kostnadsføres.

Det er hverken i regnskapsloven eller forarbeidene uttalt noe om kravet til kontroll, men her må transaksjonsprinsippet antas å være bestemmende. Det betyr at når virksomheten kan vise til at den har overtatt både risikoen for og kontroll med eiendelen, da representerer utgiften et anleggsmiddel som kan balanseføres. Regnskapsloven tillater også at både forsknings- og utviklingsutgifter kan balanseføres. Det betyr at virksomheter ikke trenger å foreta ytterligere

²⁸ NRS (F) Immaterielle eiendeler 2.1.1 kontroll

vurderinger i forhold de operasjonaliserte kravene i regnskapsstandarden. Dette er en delvis sannhet. Kravene til at eiendelen må representere en verdi finner vi i regnskapslovens nedskrivningsregler.

Oppsummert ser jeg ingen forskjeller mellom IAS 38 og NRS (F) I eller regnskapsloven i forhold til kravet om identifikasjon eller kontroll. I regnskapslovene fremkommer disse kriteriene implisitt gjennom de generelle regnskapsprinsipene.

5.3 Kriterium for balanseføring.

I tillegg til definisjonskriterier har regnskapsstandardene NRS (F) I og IAS 38 også krav om at utgiften må oppfylle balanseføringskriteriene vedrørende:

- a) Sannsynlighet for at de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til den immaterielle eiendelen skal tilflyte foretaket, og
- b) En pålitelig måling av anskaffelseskost.

5.3.1 Krav til sannsynlighet for at aktivitet gir ønsket resultat.

Det kan synes som om at kriteriet for sannsynliggjøring av fremtidige økonomiske fordeler er ett av de vanskeligste kriteriene å oppfylle. I dette kravet er det tidspunktet i utviklingsprosessen, for når ledelsen kan sannsynliggjøre at arbeidet faktisk vil generere positive kontantstrømmer som legges til grunn.

IAS 38.57 krever at virksomheten må sannsynliggjøre både teknologiske- og kommersielle suksesskriterier:

- Virksomhetens tekniske forutsetninger, hensikt og evne er til stede for å fullføre utviklingen, slik at den immaterielle eiendelen kan selges eller tas i bruk internt.
- Hvordan den immaterielle eiendelen med sannsynlighet vil generere fremtidige økonomiske fordeler. Blant annet skal foretaket kunne vise til et eksisterende marked, eller hvordan eiendelen er tenkt anvendt internt.
- At virksomheten har tilgjengelig tilstrekkelige tekniske, finansielle og andre ressurser for å fullføre utviklingen, slik at eiendelen kan tas i bruk eller selges.

I NRS (F) Immaterielle eiendeler pålegger dokumentasjonskravet at skal foreta vurderinger etter beste estimat og begrunne vurderingene de har foretatt. ledelsen å foreta begrunnede vurderinger vedrørende utgiftene til utviklingen av den immaterielle eiendelen og demonstrere:

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

Begge standardene legger til grunn at en del av dokumentasjonen skal være ledelsens beste estimat. IASB har satt krav om at foretaket må dokumentere oppfyllelse av alle kriteriene vedrørende teknisk og kommersiell suksess, samt at de oppfyller kravene vedrørende de finansielle forutsetningene for å fullføre utviklingsprosessen. Etter IAS 38 må virksomheten i tillegg til å sannsynliggjøre suksess også ta hensyn til beslutningsrekken i selskapet (Kvifte, 2007: 347). Dette fordrer at virksomheten har et kontroll- og oppfølgingsystem som gjør det mulig å dokumentere de ulike fasene og milepælene i utviklingsprosjektet.

I følge Holst betinger kravet til sannsynlighet at virksomheten er i stand til å dokumentere tidspunktet for når det er sannsynlig at aktiviteten vil resultere i en kommersiell suksess. Først fra dette tidspunkt kan utgiftene balanseføres etter regnskapsstandardene.

Sannsynlighetsbegrepet er ikke utledet i IAS 38, eller noen av de andre IFRS'ene. Det betyr at med sannsynlig må det antas å kunne forstås som sannsynlighetsovervekt, altså at det er mer sannsynlig enn ikke for at en hendelse oppstår (Kvifte, 2006: 54). Den norske regnskapsstandard NRS 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler* har satt mål på ulike sannsynlighets begrep.

For å oppfylle definisjonen og balanseføringskriteriene må virksomheten dokumentere hvordan den immaterielle eiendelen med sannsynlighet vil generere fremtidige økonomiske fordeler, blant annet må det eksistere et marked. Utvikling av en immateriell eiendel til internt bruk, må dokumenteres ved virksomhetens interne nytte av eiendelen.

I standardene er det krav om at virksomheten må ha tilgang på, eller evne til å tilegne seg tilstrekkelige tekniske, finansielle og andre nødvendige ressurser for å fullføre utviklingen. Denne tilgjengeligheten kan dokumenteres gjennom forretningsplaner og tilgang på nødvendig finansiering (IAS 38.61). Dokumentasjon av finansielle ressurser kan være i form av en indikasjon fra foretakets långiver om at de vil være villig til å finansiere utviklingsplanen. Dersom foretakets eiere historisk har vist evne og vilje til å tilføre selskapet nødvendig kapital repeterende emisjoner eller lån, og at det også i fremtiden er å anta at disse

vil bidra med nødvendig kapitaltilførsel, antas dette å være en tilstrekkelig dokumentasjon på virksomhetens finansielle ressurser.

Dokumentasjon av de tekniske ressursene er ikke eksemplifisert i IAS 38, ei heller i den norske regnskapsstandarden. I følge Kvifte (2007) vil en virksomhet som kan vise til tidligere suksess i forhold til kommersialiserte immaterielle eiendeler, må antas å kunne anvende dette som dokumentasjon for tilgjengelighet for sine teknologiske ressurser. Som eksempel på slike virksomheter har Kvifte fremhevet software selskaper spesielt.

Regnskapsloven likestiller kjøpt og egenutviklet forskning. Dette finner vi i lovforarbeidene. I disse ble det påpekt at det alltid vil være en viss usikkerhet om hvorvidt forsknings- og utviklingsarbeid vil medføre fremtidige økonomiske fordeler²⁹. Finansdepartementet fremhevet at usikkerhet om fremtidig inntjening imidlertid ikke var noe treffende argument mot balanseføring av egentilvirket forskning og utvikling, så lenge kjøpt forskning og utvikling tillates balanseført. Ved egentilvirket forskning og utvikling skjer transaksjonene i prinsippet på samme måte som ved kjøpt forskning og utvikling, fordi tilvirkningskostnadene må forutsettes å være resultatet av selskapets bevisste prioriteringer³⁰.

Vi ser at balanseføringskriteriene i NRS (F) I er lik kriteriene i IAS 38.57, men den norske standarden har ikke spesifisert at alle vilkårene må være oppfylt samtidig. Dersom det kommer til tvil om dette må det antas at det er kummulative vilkår. Denne antakelsen er som følge av harmoniseringen som finner sted for regnskapspraksis.

Det er noen få terminologiske forskjeller. Dette gjelder for vilkårene satt vedrørende krav til dokumentasjon av fullføringsevne og tilgjengelige ressurser. I motsetning til IAS 38 har ikke NRS (F) I ikke gitt noen veiledning i forhold til type dokumentasjon som virksomheten kan legge til grunn når de skal dokumentere tilgjengelige ressurser. NRS (F) I krever ikke dokumentasjon, men demonstrasjon av sannsynligheten for å oppnå fremtidige økonomiske fordeler. Terminologisk er en demonstrasjon å anskueliggjøre eller bevise noe, og derfor anser jeg at dette som et dokumentasjonskrav på linje med IAS 38.57.

5.3.2 Krav til pålitelig måling

Balanseført verdi av en eiendel er anskaffelseskost med fradrag av eventuelle akkumulerte av- og nedskrivninger. Det betyr at anskaffelseskost ved kjøp er kjøpspris med tillegg av kjøpsutgifter. Anskaffelseskost ved egen tilvirkning omfatter variable og faste

²⁹ NOU 1995: 30 s. 204

³⁰ Ot.prp. nr. 42 (1997-98) kap. 7.8.3

tilvirkningskostnader jf. rskl. § 5-4. Det betyr at anskaffelseskost for en egenutviklet immateriell eiendel etter regnskapsloven er de utgifter medgått til hele utviklingsprosessen og som er direkte henførbare til eiendelen. Det er i regnskapsloven krav om at virksomheten må kunne måle alle utgiftene som er medgått til utvikling av den immaterielle eiendelen.

Uavhengig av om utgiften balanseføres eller kostnadsføres. Dette følger av opplysningsplikten. Virksomheter skal gi tilleggsopplysninger i form av noter vedrørende utgifter medgått til forskning og utvikling i regnskapsåret jf. rskl. § 7-14. Det skal i tillegg opplyses om hvorvidt det er forventet at samlet inntjening av pågående forskning og utvikling motsvarer medgatte utgifter.

Kravet om korrekt måling av anskaffelseskost, innebærer at virksomheten skal registrere alle relevante henførbare utgifter på en måte som gjør det mulig å separere disse fra virksomhetens øvrige utgifter på et senere tidspunkt. Det gjelder både for interne utgifter som medgått tid og andre utgifter. Når virksomheten er i stand til å separere utgiftene fra virksomhetens øvrige driftsutgifter, vil anskaffelseskost være pålitelig målt.

Regnskapsloven har ingen spesielle krav til hvordan en pålitelig måling av anskaffelseskost skal foretas. Men det generelle kravet vedrørende anskaffelseskost i regnskapsloven jf. § 5-3 og § 5-4 tilsier at virksomheten må ha en eller annen form for internregnskap.

Pålitelighetskravene vedrørende måling er imidlertid operasjonalisert i regnskapsstandardene.

Regnskapsstandardene forutsetter at anskaffelseskost for egentilvirkede immaterielle eiendeler kan måles på en pålitelig måte. Dette innebærer at aktivitetene knyttet til tilvirkningen av en immateriell eiendel kan skilles fra øvrige aktiviteter, og at foretaket har et system som gjør det mulig å skille utgiftene knyttet til tilvirkningen av den immaterielle eiendelen fra øvrige utgifter.

Anskaffelseskost til egentilvirkede eiendeler består av³¹:

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

³¹ NRS (F) Immaterielle eiendeler 2.3.3

- e) Ved lang tilvirkningstid skal låneutgifter til tilvirkningsperioden medtas i målingen av anskaffelseskost.

For å skille disse utgiftene fra øvrige driftskostnader vil det være nødvendig med et internregnskap eller et kalkulasjonssystem. Et foretaks kalkulasjonssystem kan ofte på en pålitelig måte måle påløpte interne utviklingsutgifter (IAS 38.62). Et internregnskap med prosjektstyring, vil forenkle dokumentasjonen av medgåtte utgifter i ettertid. Virksomheten kan på en enkel og pålitelig måte foreta uttrekk av utgifter medgått til utviklingsprosessen.

Mangel på oppfølgingssystem kan medføre at FoU arbeid kommer ut av kontroll.

Regnskapsstandardene forutsetter at balanseføring av utgifter til egenutviklede immaterielle eiendeler først kan skje når virksomheten kan sannsynliggjøre at eiendelen vil tilføre fremtidige økonomiske fordeler. Dersom et forsknings- og utviklingsprosjekt kommer ut av kontroll vil det være stor risiko for at utgiftene til utviklingen ikke vil resultere i slike fordeler. FoU prosjekter som mangler planlegging og styring gir økt risiko for at prosjektet kan havarere (Jenssen & Widding, 2008: 1). Dersom utgiftene til egen forskning og utvikling overstiger summen av de fremtidige forventende netto kontantstrømmene som den immaterielle eiendelen kan være i stand til å generere, vil denne ikke representere en fremtidig økonomisk fordel. Dermed oppfylles ikke definisjonskriteriet, og utgiftene skal kostnadsføres. I forhold til regnskapsloven kan en slik hendelse medføre at virksomheten ikke opparbeider seg en eiendel, men badwill, noe som er det motsatte av goodwill.

Den registrerte regnskapsinformasjonen kan defineres som et internt kontrollinstrument for å styre og kontrollere FoU aktiviteter. De fleste virksomhetene benytter registrert regnskapsinformasjon som en del av interne kontroll- og styringsprosesser (Magnussen et al., 2002: 128).

Krav til korrekt måling er ikke oppfylt når utgiftene til egen forskning og utvikling henføres ved bruk av estimat. En slik fordeling skjer ved at virksomheten, spesielt i små virksomheter, i slutten av en regnskapsperiode foretar en vurdering av utgiftene og den interne utviklingsaktiviteten. Eksempelvis kan en virksomhet vurderer at utviklingsaktiviteten har vært 70 %, de resterende 30 % har vært ordinær drift. Dermed balansefører de 70 % av kostnadene som forskning og utvikling. En slik praksis er ikke forenelig med en pålitelig måling av anskaffelseskost.

Prosjektstyringsverktøy, som registrerer og måler intern tidsbruk fordelt på aktiviteter og delprosjekter vil være en pålitelig måling av den interne tidsbruken. Et slikt verktøy kan også

være egnet til å dokumentere tidspunkt for når det er sannsynlig at utviklingsaktiviteten med rimelig grad av sikkerhet vil bli både en teknologisk og kommersiell suksess.

Jeg finner ikke at det er noen spesielle forskjeller vedrørende pålitelighetskravet til måling av anskaffelseskost mellom IAS 38 og NFS (F) I. Begge standardene konkluderer med at dersom anskaffelseskost ikke kan måles pålitelig tillates ikke balanseføring³². Det samme må antas å gjelde i forhold til regnskapslovens generelle vurderingsregler.

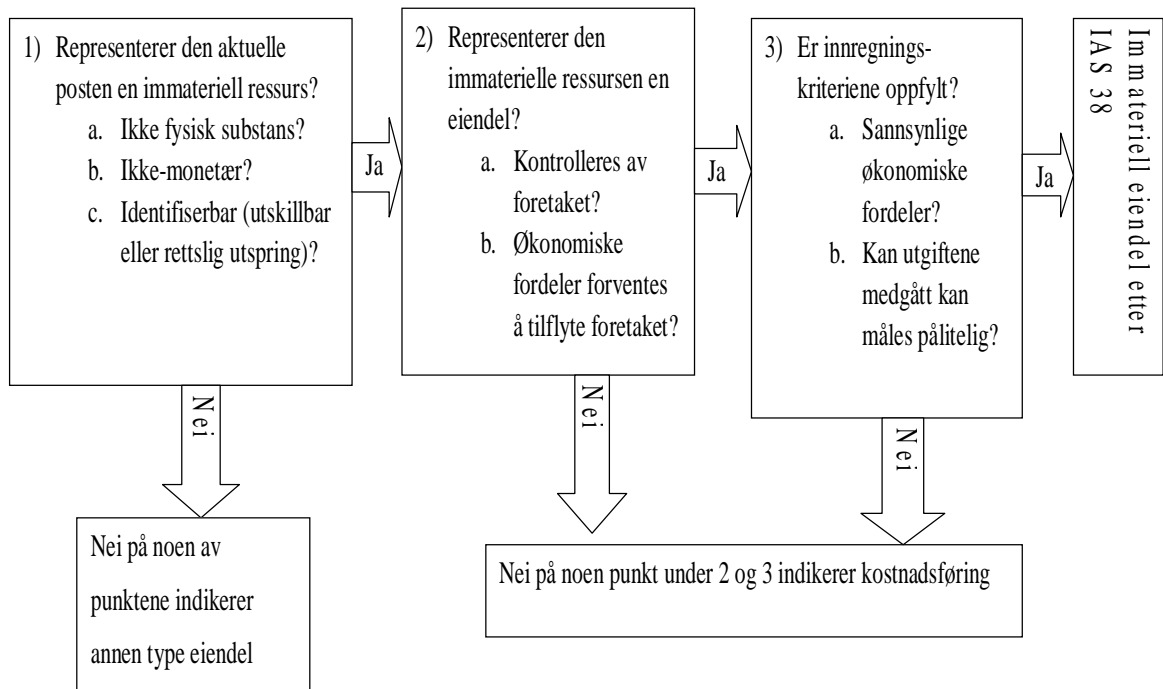
5.3.3 Type immateriell eiendel?

Utvikling av ny teknologi kan være en bestanddel som skal inngå som en del av en materiell eiendel. I slike tilfeller vil utgiften til utviklingen av den materielle eiendelen ikke være en immateriell eiendel, men skal balanseføres som en del av den materielle eiendelen. Derfor må virksomheten vurdere hvorvidt resultatet av FoU aktiviteten skal resultere i en immateriell eller en materiell eiendel. Eksempel på dette kan være en programvare som utgjør en integrert del av et fysisk driftsmiddel. Denne programvaren vil ikke representere en immateriell eiendel dersom den fysiske innretningen utgjør den mest sentrale bestanddelen. Virksomheter som rapporterer IFRS regnskap skal i slike tilfeller ikke benytte IAS 38, men IAS 16 *Eiendom, anlegg og utstyr*.

5.3.4 Oppsummering av balanseføringskriteriene

Kvifte har gitt en oppsummering av hvordan prinsippene i IAS 38 kan vurderes i henhold til følgende sjekklister :

³² NRS (F) Immaterielle eiendeler 2.2.3 Pålitelig måling.



Figur 10 - Sjekkliste IAS 38, Kilde: (Steinar Sars Kvifte, 2007: 344)

Denne sjekklisten er også representativ når NRS (F) I anvendes. Etter å ha gjennomgått definisjons- og balanseføringskriteriene finner jeg få vesentlige forskjeller mellom regnskapsstandardene basert på tidligere drøftninger. Den norske standarden vil på linje med IAS 38 kreve, en positiv besvarelse av samtlige spørsmål før utgiften kan balanseføres som en immateriell eiendel.

5.4 Valg av regnskapsprinsipp

Det er to vurderingsnivåer i forhold til regnskapspraksis for utgifter til egen forskning og utvikling. De generelle vurderingsreglene for anleggsmidler, som innebærer at utgifter knyttet til egen tilvirkning av immaterielle verdier skal balanseføres, eller de spesielle vurderingsreglene som tillater kostnadsføring (rskl. § 5-6). Som følge av ulikhetene mellom regnskapsloven og anbefalingen i regnskapsstandarden får vi ulik regnskapspraksis avhengig av hvilket regnskapsprinsipp som velges.

Dersom regnskapsstandardene legges til grunn for anvendt regnskapspraksis må første vurdering være hvorvidt utgiften tilfredsstillt kravene til balanseføring. Dersom kravene til balanseføring ikke er tilfredsstillt skal utgiften kostnadsføres. Regnskapsstandarden fraråder

løpende kostnadsføring av utgifter som tilfredsstiller kravene til balanseføring som følge av at dette bryter med IAS 38.

Kostnadsføring etter den spesielle vurderingsregelen er ikke en regnskapsmessig vurdering, men et valg av regnskapsprinsipp. Virksomheter som velger kostnadsføring som regnskapsprinsipp trenger i utgangspunktet ikke å foreta konkrete vurderinger i forhold til om utgiftene oppfyller definisjons- eller balanseføringskriteriene beskrevet over.

Virksomheter som i utgangspunktet velger løpende kostnadsføring som regnskapsprinsipp, kan på et senere tidspunkt velge å endre regnskapsprinsipp. Virksomheten skal da balanseføre de kostnadsførte utgiftene som kunne vært balanseført tidligere, korrigere for etterfølgende avskrivning, og føres i inngående balanse med motpost i opptjent egenkapital³³.

En slik modell tillates ikke etter IFRS. Dette som en følge av at utgifter som er kostnadsført etter IAS 38 ikke tilfredsstiller balanseføringskriteriene.

Løpende kostnadsføring av utgifter til forsknings- og utviklingsaktiviteter avviker fra sammenstillingsprinsippet som er ett av hovedprinsippene i historisk kost-modellen. Det kan synes som om løpende kostnadsføring er det mest anvendte regnskapsprinsippet, spesielt blant små virksomheter. I regnskapsåret 2007 balanseførte kun 10 av 38 mine utvalgte selskaper er utgifter til forskning og utvikling. Dette utgjorde ca. 13 % av de samlede immaterielle eiendelene til disse selskapene. Av de samme kunnskapsvirksomhetene balanseførte 12 virksomheter patenter, varemerker og andre rettigheter, tilsvarende 40 % av samlede immaterielle eiendeler.

Det kan være ulike grunner til at virksomheter ønsker løpende kostnadsføring av utgifter til egen forskning og utvikling. Det kan blant annet være skattemotivert. En annen årsak kan være at virksomhetene ikke har systemer som gjør dem i stand til å oppfylle balanseføringskriteriene.

IAS 38 tillater ikke kostnadsføring av utgifter til utvikling dersom balanseføringskriteriene er oppfylt (IAS 38. 57). Norsk regnskapsstandard anbefaler at utgifter til forskning og utvikling som hovedregel skal balanseføres. NRS har som følge sin harmonisering mot de internasjonale regnskapsstandardene påpekt at den spesielle vurderingsregelen i regnskapsloven, som tillater kostnadsføring av FoU, utgifter ikke skal følges.

³³ NRS (F) Immaterielle eiendeler 2.2.5

I forbindelse med utarbeidelse av ny regnskapslov ønsket ikke flertallet av Regnskapslovutvalget en videreføring av den spesielle vurderingsregelen³⁴. I odelstingsproposisjonen etterkom ikke Finansdepartementet dette ønsket.

5.5 Vedlikehold eller påkostning

Enkelte typer egen tilvirkning kan ha preg av å være vedlikehold. Det vil si aktiviteter som foretaket er nødt til å engasjere seg i for å opprettholde en eksisterende ytelse eller konkurransekraft, eksempelvis prosess- og produktforbedring. Softwareselskaper som foretar løpende tilpasning og videreutvikling av eksisterende systemer, skal normalt kostnadsføre utgiftene som vedlikehold fordi slike utgifter normalt ikke vil være anskaffelse av en immateriell eiendel³⁵.

Regnskapsloven har ingen særskilt bestemmelse om skillet mellom vedlikehold og påkostning. Utgangspunktet etter regnskapsloven er sammenstillingsprinsippet, og de generelle vurderingsreglene.

NRS (F) Immaterielle eiendeler behandler utgifter til tilpasninger for å opprettholde eksisterende ytelse som vedlikehold, det samme finner vi i IAS 38.69. Det må antas at utgifter medgått til å forbedre eiendelen er påkostning og kan balanseføres etter de generelle vurderingsreglene. Dette er for øvrig ikke presisert i regnskapsstandarden. NRS 8 *Små foretak* er en viktig kilde når en skal finne ut hva som er god regnskapsskikk, også for andre enn små foretak. I denne standarden 4.3.2.1 er påkostning utgifter som øker et driftsmiddels verdi utover verdien på anskaffelsestidspunktet. Slike utgifter må balanseføres sammen med driftsmidlet og avskrives over driftsmidlets gjenværende levetid. Vedlikehold er reparasjoner og utskiftninger som opprettholder driftsmidlets inntektsskapende evne. Disse utgiftene tilfører ikke eiendelen noen merverdi og utgiftene skal kostnadsføres (Huneide et al., 2008: 234). Denne løsningen antas også å gjelde for immaterielle eiendeler

Vi ser ofte at virksomheter kommersialiserer nyutviklet teknologi i en tidlig fase, uten full funksjonalitet. Dette kan være en form for finansiering, eller som en del av en markedsstrategi, ”first to market”. Derfor kan grensedragningen mellom påkostning og vedlikehold kan være vanskelig. Spesielt gjelder dette etter kommersialisering. I forbindelse med nyutvikling vil det være normalt og også nødvendig med løpende tilpasninger og

³⁴ NOU 1995: 30 s. 205

³⁵ NRS (F) Immaterielle eiendeler 2.7.3

forbedringer. IAS 38.66 tillater balanseføring av utgifter som påløper i forbindelse med å forbedre den immaterielle eiendelen selv om denne er blitt kommersialisert. Denne paragrafen anfører at anskaffelseskost for en internt utviklet immateriell eiendel også omfatter alle direkte henførbare utgifter som er nødvendig for å forbedre eiendelen slik at den er i stand til å virke slik den var tiltenkt av ledelsen.

Det må antas at i tilfeller hvor eiendelen ikke er ferdig utviklet på tidspunktet for kommersialisering, vil utviklingsarbeidet være å anse som en påkostning under henvisning til drøftningen over. Det må antas at NRS (F) I vil tillate balanseføring av utgiftene som påløper frem til eiendelen tilfredsstillende opprinnelig spesifikasjon på linje med IAS 38.66.

5.6 Økonomisk levetid – avskrivninger og nedskrivninger

Uavhengig av hvilket regnskapsregime som benyttes er det krav om avskrivning og nedskrivning. Avskrivning er et uttrykk for eiendelens verdifall som følge av elde og slitasje oppstått ved daglig bruk i virksomheten. Det skal korrigeres for verdifall utover normal slitasje ved å foreta nedskrivning. En betingelse for nedskrivningsplikten er at verdifallet ikke er av forbigående art. Kravet til nedskrivning må forstås ut fra pålitelighetskravet. At balanseførte eiendeler ikke skal være overvurdert i forhold til virkelig verdi.

Verdi og økonomisk levetid av immaterielle eiendeler vil ofte være synliggjort gjennom fremtidige kontantstrømmer og diskonteringsrenten som anvendes. Denne tidshorizonten vil gjenspeiles i virksomhetens økonomiske kalkyler. Immaterielle eiendeler med begrenset økonomisk levetid skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Avskrivningsmetoden skal i rimelig grad gjenspeile forventet profil på de fremtidige økonomiske fordelene³⁶. Det samme er lagt til grunn i IAS 38. 97. NRS (F) I fastsetter avskrivningstidspunktet til tidspunktet for når eiendelen er tilgjengelig for bruk. IAS 38 har fastsatt avskrivningstidspunktet til tidspunktet når eiendelen virker slik den var tiltenkt av ledelsen. Dette kan gi en forskjell i avskrivningstidspunktet. Med henvisning til drøftelsen i 5.5 vil avskrivningstidspunktet i tilfellet over etter NRS (F) I være fra tidspunkt for kommersialisering. Avskrivningstidspunktet etter IAS 38 vil være fra det tidspunkt eiendelen er ferdig utviklet og virker slik den var tiltenkt. Avskrivningstidspunktet i regnskapsloven er identisk med NRS (F) I.

³⁶NRS (F) Immaterielle eiendeler 2.4

Avskrivningsmetoder som begge standardene foreslår gjenspeiler mønsteret for de fremtidige økonomiske fordelene. Dette finner vi også i regnskapslovens bestemmelse om en fornuftig avskrivningsplan. Avskrivningsmetodene kan være lineære, progressive, eller degressive metoder. Begge standardene angir at en lineær avskrivningsmetode vil gi en tilfredsstillende tilnærming.

Avskrivbart beløp er summen av de utgifter som tilfredsstiller balanseføringskriteriene og som er innregnet i balansen (IAS 38.65), noe som tilsvarer anskaffelseskost etter den norske regnskapsstandard og regnskapsloven.

Virksomheter skal vurdere om en eiendels fremtidige inntjening kan forsvare balanseført verdi. Vurderingen skal skje i forhold til om det er indikasjoner på at det har vært et verdifall. Dersom bokført verdi er lavere enn salgsverdi og bruksverdi, i den internasjonale standarden også omtalt som gjenvinnbart beløp (Kristoffersen, 2008: 188), har det vært et verdifall som det må korrigeres for. Bruksverdi er neddiskontert nåverdi av estimerte fremtidige kontantstrømmer inkludert kontantstrømmer knyttet til utrangering av vurderingsenheten³⁷. Nåverdien skal beregnes med en egnet diskonteringsrente³⁸. En slik definering tilsier ikke en umiddelbar nedskrivningsplikt ved observerbart prisfall i markedet. Dersom den regnskapspliktige har en begrunnet oppfatning om at anleggsmidlets fremtidige inntjening kan forsvare en høyere verdi, vil dette komme til uttrykk kontantstrømestimatene. Disse vil da gi en høyere bruksverdi enn netto salgsverdi³⁹. Nedskrivningsplikten av immaterielle eiendeler skjer etter NGAAP i henhold til de generelle vurderingsreglene for varige driftsmidler, jf. rskl. § 5-3, 3 ledd. Anleggsmidler skal nedskrives til virkelig verdi ved varig verdifall, og reverseres når grunnlaget for nedskrivningen ikke lenger er tilstede.

En nedskrivning er påkrevet for å sikre at virksomhetens finansielle informasjon er pålitelig, relevant og beslutningsnyttig. En overvurdering av eiendelene i balansen gir feilaktig informasjon som kan medføre at regnskapsbrukeren foretar beslutninger på feil grunnlag.

Verdifall kan være forbigående. Eksempelvis har nåværende finanskriser medført at virksomheter må nedskrive eiendeler i større grad enn ved en normalsituasjon. Det har vært et betydelig fall i de fleste markedsverdier og bruksverdier. Fallet i en slik situasjon kan ikke sies å være av umiddelbar forbigående art. Når den finansielle situasjonen normaliserer seg, uvisst når, vil grunnlaget for flere av nedskrivningene ikke lenger være tilstede, og

³⁷ NOU 1995: 30 s. 196

³⁸ NRS (F) Nedskrivning av anleggsmidler 5.3.1

³⁹ NRS (F) Nedskrivning av anleggsmidler 2.1

virksomhetene kan reversere disse. Nedskrivninger er regulert ved egen foreløpig regnskapsstandard NRS (F) *Nedskrivning av anleggsmidler (NA)*.

Nedskrivning reguleres i den internasjonale regnskapsstandarden i IAS 36 *Verdifall på eiendeler*. Denne pålegger virksomhetene på hvert rapporteringstidspunkt å vurdere om det er indikasjon på at det har vært verdifall på en eiendel. Immaterielle eiendeler som ennå ikke er klar til bruk, skal hvert år testes for tap på verdifall (IAS 36.10). Dette er ikke et krav som er sammenfallende med NRS (F) NA. Testen skjer med å sammenligne eiendelens balanseførte verdi med dets gjenvinnbare beløp (IAS 36.10). Kravet om nedskrivning i den internasjonale standarden oppstår når det foreligger indikasjon på verdifall (IAS 36.9). Dersom balanseført verdi overstiger gjenvinnbart beløp, skal det foretas en nedskrivning. Det må derfor antas at terskelen for å gjennomføre nedskrivninger er lavere etter IFRS enn det som er tilfelle etter god regnskapsskikk (Bernhoft, 2008: 7).

5.7 Virkelig verdi og verdireguleringsmodellen for immaterielle eiendeler.

Verdireguleringsmodellen er en del av IFRS, og anvendes innenfor de fleste områdene. For immaterielle eiendeler innebærer verdireguleringsmodellen i IAS 38 disseeiendelene skal balanseføres til et verdiregulert beløp. Beløpet skal være eiendelens virkelige verdi på verdireguleringstidspunktet, med fradrag for eventuelle senere akkumulerte avskrivninger og eventuelle senere akkumulerte tap ved verdifall (IAS 38.75). Betingelsen for å anvende verdireguleringsmodellen er at det finnes et aktivt marked (IAS 38.81). Det er uvanlig at det finnes et aktivt marked for immaterielle eiendeler som tilfredsstillter definisjonen i IAS 38.8. Standarden påpeker at det kun i visse jurisdiksjoner kan finnes eksempler på et aktivt marked, nevnte eksempler er fritt omsettelige løyvetyper, kvoter og konsesjoner (IAS 38.78). Selv om det foregår til dels hyppige kjøp og salgstransaksjoner av egenutviklede immaterielle eiendeler, vil kontraktene bli fremforhandlet i hvert enkelt tilfelle. Dette gjør at det ikke vil være en tilstrekkelig dokumentasjon for en annen eiendels virkelige verdi (IAS 38.78). Prisene som fremforhandles er heller ikke tilgjengelig for allmennheten. Det betyr at verdireguleringsmodellen ikke er anvendbar på egenutviklede immaterielle eiendeler, og historisk kost skal anvendes (IAS 38.74).

5.8 Førstegangs innregning av utviklingsutgifter – Overgang til IFRS.

Ved førstegangs innregning av en internt utviklet immateriell eiendel skal innregning skje til anskaffelseskost. Anskaffelseskost er summen av alle utgifter påløpt fra det tidspunktet da den immaterielle eiendelen første gang oppfyller innregningskriteriene i nr. 21, nr. 22 og nr. 57 (IAS 38.65). Utgiftene omfatter alle direkte henførbare utgifter. Utgifter resultatført i utviklingsfasen før innregningskriteriene ble oppfylt, kan ikke reverseres og innregnes som en del av anskaffelseskost (IAS 38.71). Det betyr at kun kostnader som er påløpt etter det tidspunktet hvor virksomheten kan dokumentere at innregningskriteriene ble oppfylt, inngår som en del av anskaffelseskost. Øvrige utgifter skal ikke innregnes.

Regnskapsprinsippet for verdsetting av immaterielle eiendeler skal være enten anskaffelseskostmodellen i nr. 74. Verdireguleringsmodellen kommer som nevnt ikke til anvendelse i praksis for egenutviklede immaterielle eiendeler.

En virksomhet som har benyttet seg av valgadgangen og kostnadsført forsknings- og utviklingsutgifter, skal ved overgang fra NGAAP til IFRS reversere utgiftene som etter IAS 38 kvalifiserer til balanseføring. Mangel på tilstrekkelig dokumentasjon gjennom utviklingsfasen er til hinder for en innregning i IFRS balansen. Dette kan medføre at utgifter som tilfredsstillende balanseføringskriteriene etter NGAAP må fraregnes ved en overgang til IFRS. En fraregning av utgifter skal motregnes verdiregulert egenkapital, og kan få konsekvenser for selskapets totale egenkapital.

6 Regnskapspraksis - casebedrifter

Intensjonen med dette kapittelet er å synliggjøre regnskapspraksis i to case selskaper.

Selskapene har driver med forsknings- og utviklingsvirksomheter. Selskapene har utgifter til egenutvikling av immaterielle eiendeler fremkommet gjennom egen forskning og utvikling.

Selskapene anvender forskjellige regnskapsprinsipper.

6.1 Dualog

Dualog er et selskap som driver med program og systemutvikling. Selskapet har to hovedsystemer. Det ene er Dualog Communicator (DC) som ble ferdig utviklet og kommersialisert i 1999-2000. Det andre er et nyutviklet system, Dualog Connecition Suite (DCS). Det siste systemet ble kommersialisert i slutten av 2007. Selskapet har registrert firmanavnet som varemerke. Dualog går igjen i navnet på alle selskapets produkter og tjenester.

Selskapet følger de generelle vurderingsreglene for anleggsmidler og balansefører utgifter som medgår til utvikling av programvaren og systemene, også utgiftene påløpt i forprosjektfasen. Dualog Communicator er avskrevet fullt ut, men det er antakelse om at systemet vil ha en økonomisk levetid ytterligere 3 til 5 år. Selskapet har hatt både teknologisk og kommersiell suksess med de to første systemene de utviklet.

Selskapet benytter internregnskap i form av prosjektrengskap for økonomisk prosjektstyring og kontroll. Selskapet henfører utgiftene på registreringstidspunktet. Dermed kan de skille utgifter medgått til utviklingen av DCS fra øvrige driftsutgifter. I tillegg til internregnskap benytter selskapet prosjektstyringsverktøy. Selskapet finansierer utviklingsaktiviteten gjennom løpende inntekter og kapitaltilførsel fra selskapets eiere. Selskapet har ikke patentert sin teknologi, men benytter ulike strategiske mekanismer, samt at programvaren er beskyttet gjennom åndsverkloven.

Utgifter påløpt i forprosjektfasen⁴⁰ skulle vært kostnadsført med bakgrunn i drav til definisjonskriteriene. Kontrollkravet for et softwareselskap vil alltid være oppfylt som følge av åndsverksloven og hemmeligholdsstrategien. Etter NRS (F) I skulle selskapet ikke ha startet balanseføring før de kunne dokumentere både definisjons- og balanseføringskriteriene. Utgiftene frem til dette tidspunktet skulle vært kostnadsført løpende.

⁴⁰ NRS (F) Immaterielle eiendeler 2.7.3

Som poengtert tidligere vil et selskaps selskap som kan henviser til tidligere kommersiell suksess i forhold til egne produkter, i en relativt tidlig fase kunne demonstrere oppfyllelse av kriteriene i IAS 38.57.

Selskapet bruker prosjektstyringsverktøy som registrerer og henfører anvendt intern tid medgått til utviklingsprosessen til de ulike prosjektene. Selskapets internregnskap i form av prosjektstyring av utgifter bidrar til at de på en enkel og pålitelig måte kan skille de medgatte utgiftene fra øvrige utgifter, og dokumentere utgiftene medgått til utviklingen av DCS. Disse systemene gjør at selskapet på en pålitelig måte både kan måle og dokumentere anskaffelseskost.

Dualog har fra kommersialiseringstidspunktet for DCS hatt arbeid med feilretting, videreutvikling og tilpasninger til nye tjenester. Det er forventet at den økonomiske levetiden for dette systemet vil være 8 til 10 år, men selskapets avskrivningspolicy er fire år. Avskrivningene påbegynnes umiddelbart etter aktivering.

Selskapet kan, ved å følge regnskapsloven, balanseføre og innregne alle påløpte utgifter medgått til utviklingen av DCS. Spørsmålet vil være i forhold til balanseføring av de etterfølgende utgiftene. Det er ikke forbud i regnskapsloven eller lovforarbeidene å balanseføre utgifter som medgår til feilretting og tilpasninger etter tidspunkt for kommersialisering. Skillet mellom påkostning og vedlikehold i forarbeidene er på linje med det vi finner i NRS 8 Små foretak. Derfor vil utgiftene til det pågående arbeidet ut fra min drøftelse i 5.5 inngå som en del av anskaffelseskost og kan dermed balanseføres. NRS (F) I og IAS 38 har samme vurdering.

Dersom nye tilpasninger er en videreutvikling i forhold til opprinnelig spesifisering vil disse utgiftene etter NRS (F) og IAS 38 være å anse som vedlikehold som skal kostnadsføres løpende.

I regnskapsloven finner vi, som diskutert i kap. 5 ikke begrensninger vedrørende utgifter til egen forskning og utvikling. Så lenge arbeidet er et resultat av ledelsens beviste prioriteringer, og arbeidet antas å representere en fremtidig verdi, vil utgiftene i utviklingsprosessen kunne balanseføres etter veiledningen som gis i NOU 1995:30.

Dersom selskapet endrer regnskapsstandard fra NGAAP til IFRS vil det kunne medføre at selskapet må fraregne deler av anskaffelseskost. Det vil være utgifter påløpt i forskningsfasen, og frem til virksomheten kan oppfylle kriteriene i IAS 38 nr. 21, 22 og 57. For Dualog Communicator som er avskrevet i sin helhet, vil selskapet kunne innregne deler av utgiftene

medgått til anskaffelseskost, en forutsetning for dette er at selskapet kan dokumentere at de oppfyller kravene i IAS 38 for balanseføring. Det vanskeligste kriteriet her vil være om selskapet kan dokumentere tidspunktet da de med sannsynlighet kunne fastslå at DC ville tilføre selskapet fremtidige økonomiske fordeler. Dersom de kan det betyr en eventuell overgang fra NGAAP til IFRS at virksomheten kan oppskrive bokført verdi for denne eiendelen.

Avskrivningsmetoden er ikke i samsvar med NRS (F) eller IAS 38. Den økonomiske levetiden for systemet anslås av ledelsen til å være 8-10 år, mens anskaffelseskost avskrives over 4 år. Avskrivningstidspunktet etter NRS (F) I er fra det tidspunkt eiendelen tas i bruk, altså fra 2007. Dersom selskapet hadde anvendt IAS 38, skulle avskrivningene ikke startet før DCS var ferdig utviklet. Det vil si at dersom det pågående arbeidet er for å bringe eiendelen frem til en funksjonalitet som ledelsen i utgangspunktet hadde tiltenkt at denne skulle ha, skulle avskrivningene ennå ikke vært påbegynt. I forhold til regnskapsloven skal avskrivningen være i henhold til en fornuftig avskrivningsplan. Hva som er fornuftig vil til enhver tid være basert på selskapets interne vurderinger.

Dersom virksomheten selges vil verdien være basert på fremtidige kontantstrømanalyser. Balanseførte verdier vil være underordnet ved verdsettelsen av selskapet. Selskapets kundeportefølje vil inngå som en betydelig goodwill verdi.

6.2 Selskap nr. 2

Selskapet har utviklet helt ny teknologi for analysering av prøver for påvisning av en spesiell sykdom. Markedspotensialet for teknologien er ifølge selskapet stort, både nasjonalt og globalt. Selskapet er i utviklingsfasen, og har søkt patent på teknologien i flere land, og fått godkjent patentet i ett av disse. I de øvrige landene er de i en "patent pending prosess". Et avslag på patentsøknaden i de øvrige landene kan medføre at selskapet kan miste sin eksklusivitet, og at konkurrenter kan kopiere teknologien. En annen risiko er markedsrisikoen. Det er et stort marked, men spørsmålet vil det være om det finnes et marked for analyseteknologien uten at det samtidig også foreligger godkjent medisinsk behandling?

Selskapet balanseførte sine netto FoU utgifter til og med 2007. I 2008 endret selskapet regnskapsprinsipp fra balanseføring til løpende kostnadsføring. I den forbindelse foretok selskapet en nedskrivning av balanseført forskning og utvikling.

Selskapet bruker timeregistrering i forhold til prosjektaktivitet og nivå, mens andre kostnader fordeles i henhold til finansieringskilder. Hvorvidt dette representerer en pålitelig måling vil kreve en lengre diskusjon. Det vil være elementer i som taler for at målingen av anskaffelseskost ikke er pålitelig, og vice versa. Eksempelvis dersom selskapet har pågående prosjekt for utvikling av flere immaterielle eiendeler med samme finansieringskilder.

Også dette selskapet finansierer sin FoU aktivitet med bruk av egenkapital i tillegg til offentlige støtteordninger fra blant annet forskningsrådet.

Normalt vil all medisinsk forskning og utvikling av analysesystemer og medisiner kreve offentlig godkjenning før det kan tas i bruk. Det er en relevant risiko. Produktet kan i hele utviklingsperioden og helt frem til og med siste testfase bli underkjent. Det kreves flere testrunder før godkjenning av medisiner og medisinsk utstyr foreligger. I hele utviklingsperioden vil kravet til sannsynlig økonomisk fordel ikke være oppfylt.

Selv om de har juridisk kontroll i form av patent, oppfyller ikke selskapet innregningskriteriene etter IAS 38.57 og norsk regnskapsstandard⁴¹. Alle tekniske spesifikasjoner vedrørende patentet er som følge av patent pending prosessen offentliggjort. Medisinsk utvikling er kostnadskrevende, og dermed er det en reell risiko for at konkurrenter kan velge å bryte patentet. Dersom virksomheten ikke har finansielle ressurser for å overvåke og beskytte oppfinnelsen kan det diskuteres om hvorvidt de har tilstrekkelig kontroll i forhold til regnskapsstandene NRS (F) og IAS 38. Selskapet tilføres egenkapital ved behov fra dets eiere. Disse har gjennom flere emisjoner vist at de er i stand til å finansiere virksomhetens utviklingsaktiviteter. Det betyr at selskapet kan dokumentere at de har både teknologiske og finansielle ressurser.

Regnskapsloven tillater selskapet å balanseføre utgifter til FoU aktiviteten, dersom de oppfyller betingelsen til identifiserbarhet og kontroll, jf. diskusjon i 5.2. Etter gjennomgang av intervju fra primærkildene kan det synes som om at selskapet nå følger NRS (F) I. Den foretatte nedskrivningen må derfor antas å være basert manglende oppfyllelse av definisjons- og innregningskriteriene i NRS (F) I. Etter regnskapsloven kan nedskrivningen som er gjort være en indikasjon på at ledelsen har vurdert eiendelen å ha et varig verdifall. Etter regnskapsloven og regnskapsstandardene kan selskapet reversere nedskrivningen når grunnlaget for nedskrivningen ikke lenger er til stede.

⁴¹ NRS (F) Immaterielle eiendeler 2.3.1

Ved å se hen til sjekklisten under oppsummeringen i 5.3.4 vil selskapet måtte si nei til flere av underpunktene til spørsmål 2 og 3. Derfor vil begge regnskapsstandardene krever at utgiftene til utviklingsprosessen kostnadsføres løpende som en følge av at den immaterielle ressursen ikke representerer en eiendel, og at innregningskriteriene ikke er oppfylt.

Et paradoks er, at i følge selskapets ledelse, vil salgsverdien av selskapet som følge av den utvikling de har gjort frem til nå være betydelig høyere enn selskapets bokførte verdi. Etter at selskapet har fått patentgodkjenning i alle de omsøkte landene kan verdien komme opp i et 3 sifret millionbeløp. Dette viser igjen at balanseverdien ikke har betydning for verdsettelsen. At den for kunnskapsvirksomheter vil være vurdert ut fra en eventuell kjøpers optimistiske tro på en fremtidig suksess. Selskapets kostnadsføring av utviklingsutgifter gjør at virksomheten får en feilaktig måling av den verdiskapning som skjer i selskapet, som igjen undervurderer selskapets eiendeler og egenkapital.

Ved å ta et tilbakeblikk på gjennomgangen i kapittel 3 og 5 kan det synes som om at den risiko og usikkerhet som generelt råder vedrørende vurderinger av bioteknologiselskaper er gjenspeilet i både NRS (F) og IAS 38. Det kan synes som om standardsetterne følger en konservativ vurdering hvor tanken er at det må være bedre for eierne med en uventet gevinst enn at noen skal lide et uventet tap.

7 Konklusjon

7.1 IFRS mer konservativ enn NGAAP

I denne studien har jeg gjennomgått norsk regnskapspraksis for regnskapsmessig behandling av utgifter til egen forskning og utvikling, og sett dette opp imot den internasjonale regnskapsstandarden IAS 38. Studien viser at det er etablert ulik praksis vedrørende regnskapsmessig behandling av utgifter til egen forskning og utvikling etter NGAAP. Regnskapsloven tillater en tosidig løsning, både løpende kostnadsføring og balanseføring.

Dette bekreftes også i de to casebedriftene. Disse anvender begge prinsippene. IAS 38 og NRS (F) I tillater balanseføring av utgifter til egenutvikling av immaterielle eiendeler kun dersom utgiftene tilfredsstillende definisjons- og innregningskriteriene. Virksomheter som velger å følge regnskapslovens generelle vurderingsregler, kan balanseføre utgiftene som påløper i hele utviklingsprosessen, uavhengig om virksomheten kan sannsynliggjøre at aktiviteten vil resultere i fremtidige økonomiske fordeler.

Flesteparten av norske virksomheter praktiserer løpende kostnadsføring av utgifter til egen forskning og utvikling, noe som også var anvendt regnskapspraksis på tidspunktet før den nye regnskapsloven ble utarbeidet og vedtatt i 1998. Dette var hovedårsaken til at Finansdepartementet valgte å videreføre den tosidige løsningen også i den nye regnskapsloven.

Selv om IFRS er en balanseorientert regnskapsstandard hvor virkelig verdi står sentralt, er historisk kost den anvendte måleenheten for egenutviklede immaterielle eiendeler. Dette som en følge av at IAS 38 krever et aktivt marked for at verdireguleringsmodellen kan anvendes.

NRS antyder at løpende kostnadsføring av utgifter til egen forskning og utvikling er brudd på god regnskapsskikk. Inntil en endelig regnskapsstandard som stadfester god regnskapsskikk for immaterielle eiendeler foreligger, vil ulikheten for de regnskapsmessige løsningene vi finner praktisert blant norske selskaper alle være innenfor god norsk regnskapsskikk.

7.2 Avsluttende betraktninger

NRS (F) *Immaterielle eiendeler* er harmonisert mot den internasjonale standarden IAS 38 for behandling av immaterielle eiendeler. I kapittel 5 har jeg oppsummert gjeldende regnskapspraksis i forhold til regnskapsloven, NRS (F) *Immaterielle eiendeler* og IAS 38

Immaterielle eiendeler. I kapittel 6 har jeg ved bruk av to case bedrifter demonstrert norsk praksis for regnskapsmessig behandling i forhold til samme regelverk. Denne gjennomgangen viser med tydelighet konsekvensen av å ha etablert ulik regnskapspraksis som begge er innenfor den rettslige standarden god regnskapsskikk.

Regnskapsloven bryter med ett av dets hovedprinsipper, sammenstilling, når de tillater løpende kostnadsføring av egne forsknings og utviklingsutgifter. Den vide adgangen som regnskapsloven legger opp til for balanseføring kan føre til en overvurdering av de immaterielle eiendelene og en oppblåsing av balansen. Dette gjenspeiles også i den generelle oppfatningen vedrørende usikkerhet og risiko som gjelder for denne eiendelsgruppen.

Dersom NRS (F) *Immaterielle eiendeler* blir etablert som en endelig regnskapsstandard i sin nåværende form, vil kostnadsføring av FoU utgifter være å anse som brudd på god regnskapsskikk for andre enn små foretak. Vi vil da få en regnskapsstandard som ikke gir rom for at de spesielle vurderingsreglene i rskl. § 5-6 anvendes, og et regelverk som vil være mer i tråd med IAS 38. Dette vil slik jeg ser det kreve en endring i regnskapsloven. I dag har ikke regnskapsloven noen bestemmelser som gjør at denne kan fravikes med hjemmel i god regnskapsskikk.

Min utgangspunkt om at kunnskapsvirksomheter i stor grad balansefører egenutviklet forskning og utvikling stemmer ikke. Regnskapsdata viser at så ikke er tilfelle, svært få virksomheter balansefører egne forsknings- og utviklingsutgifter. Det kan være som følge av konservative innregningskriterier adoptert i NRS (F) *Immaterielle eiendeler* fra IAS 38. Eller som følge av at løpende kostnadsføring er et ledende regnskapsprinsipp i Norge på dette området. Det som har overrasket mest er konservatismen i IAS 38.

Imidlertid kan man stille spørsmål om verdien i kunnskapsvirksomheters informasjonsgrunnlag. Tilfører dette grunnlaget relevant nytte for regnskapsbrukerne? Det kan synes som om at kunnskapsvirksomheter ikke ser nødvendigheten av å synliggjøre verdien av de immaterielle eiendelene i balansen. En grunn kan være som følge av at bokført verdi ikke tillegges verdi av regnskapsbrukerne.

Virksomheter som endrer den finansielle rapporteringen fra NGAAP til IFRS vil oppdage at det ikke er noen vesentlig forskjell mellom NRS (F) og IAS 38 slik gjennomgangen i kapittel 5 viser. Derimot har gjennomgangen i kapittel 5 vist at det er større forskjell mellom NRS (F) *Immaterielle eiendeler* og regnskapsloven. Virksomheter som har anvendt de generelle vurderingsreglene for anleggsmidler vil ved en overgang til IFRS rapportering oppleve at det

er en stor forskjell. Den betydeligste forskjellen er i forhold til adgangen til løpende kostnadsføring av utviklingsutgifter som oppfyller kriterier for balanseføring, samt den liberale adgangen til å balanseføre utgifter til egen forskning og utvikling.

I studien har jeg sett på utgifter til egenutviklede immaterielle eiendeler som oppstår som følge av virksomhetenes egen forskning og utvikling, men har ikke behandlet ervervet forskning og utvikling eller immaterielle eiendeler som oppstår ved erverv eller virksomhetsoverdragelser. Dette er interessante temaer som bør belyses nærmere i en annen studie.

Referanseliste

- Baksaas, K. M. (2009). Forslag til nye oppstillingsplaner for årsregnskapet. *Magma*, 3/2009, 62-76.
- Bernhoft, A.-C. (2008). IFRS og god regnskapsskikk - enkelte sentrale forskjeller. *Revisjon og regnskap*(3), 20-28.
- Bryman, A., & Bell, E. (2007). *Business research methods*. Oxford: Oxford University Press.
- Cohen, J. A. (2005). Theory of and research on intangible assets- Some economic characteristic of intangibles. I *Intangible assets elektronisk ressurs : valuation and economic benefit* (s. 29): John Wiley & sons, Inc Hoboken, New Jersey.
- Dagens Næringsliv. (2009). Varsler regnskapsbomber. Lesedato 14. januar 2009, hentet fra <http://www.dn.no/forsiden/borsMarked/article1582407.ece>
- Demaria, S., & Dufour, D. (2007, 25.-27. april). *First time adoption of IFRS, Fair value option, Conservatism: Evidences from French listed companies (Author manuscript)*. Innlegg på 30ème colloque de l'EAA, Lisbon.
- Demski, J. S., Fellingham, J., Ijiri, Y., & Sunder, S. (2002). Some Thoughts on the intellectual foundations of accounting. *Yale ICF Working PaperNo.*, 1-25.
- Fardal, A. (2007). IFRS og norske regnskapsregler. *Magma*, 10(3), 7-11.
- Fardal, A. (2008). IFRS under lupen - Finanskrisen gir ny næring til debatten om måling til virkelig verdi. *Magma*, 10(6), 35-44.
- Gjesdal, F., & Johnsen, T. (1999). *Kravsetting, lønnsomhetsmåling og verdivurdering* (3. utg.). Oslo: Cappelen Akademisk forlag.
- Halvorsen, K. (1987). *Å forske på samfunnet* (vol. 5). Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.
- Huneide, J.-E., Pedersen, K., Schwencke, H. R., & Haugen, D. O. (2008). *Årsregnskapet i teori og praksis. 2007* (vol. 9). Oslo: Gyldendal Akademisk.
- IAS 1 Presentasjon av finansregnskap, 1.7 C.F.R.

- Jacobsen, D. I. (2000). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (vol. 3). Kristiansand S.: Høyskoleforlaget.
- Jacobsen, F. B. (2006). IFRS i norsk regnskapsregulering. I F. Gjesdal, E. Kvaal & S. S. Kvifte (red.), *Internasjonale regnskapsstandarder* (s. 21-26). Oslo: Cappelen Akademisk forlag.
- Jenssen, S. A., & Widding, L. Ø. (2008). Store hårete innovasjonsprosjekter - når prosjektene tar styring og kontrollmekanismene feiler. *Magma*, 11(5), 41-52.
- Johnson, G., & Scholes, K. (2002). *Exploring Corporate Strategy* (6. utg. vol. 6). Essex: Pearson Education Limited.
- Kinserdal, A. (1985). *Regnskapsanalyse* (6. utg.). Oslo: Bedriftsøkonomenes forlag.
- KPMG. (2008). *Kursdokumentasjon, Innsikt i IFRS - 2008*.
- Kristoffersen, T. (2008). *Regnskapsteori. Med introduksjon til internasjonale regnskapsstandarder (IFRS)* Bergen: Fagbokforlaget.
- Kvifte, S. S. (2004). *Konseptuelle rammeverk for regnskap*. Oslo: DnR Forlaget.
- Kvifte, S. S. (2006). IASB Rammeverk. I F. Gjesdal, E. Kvaal & S. S. Kvifte (red.), *Internasjonale regnskapsstandarder* (s. 27-59). Oslo: Cappelen Akademiske Forlag.
- Kvifte, S. S. (2007). IAS 38 Immaterielle eiendeler. I E. Young (red.), *IFRS i Norge - Tema og bransjeartikler* (s. 341-353): Ernst & Young.
- Kvifte, S. S., & Johnsen, A. (2008). *Konseptuelle rammeverk for regnskap*. Oslo/Stavanger: Den norske Revisorforening.
- Lundesgaard, J. (2007). Regnskapets formål. *Revisjon og regnskap*, 2, 26-32.
- Magnussen, R. Å., Grønhaug, K., & Olson, O. (2002). Regnskapsmessig styring av FoU aktiviteter. *Magma*, 5(5), 128-138.
- Moen, S., & Melle, F. (2007). God regnskapsskikk for ikke børsnoterte foretak i Norge i fremtiden. *Magma*, 10(6), 21-31.

Myrbakken, E., & Haakanes, S. (2007). Del 2. Beskrivelse av IFRS i Norge. I N. regnskapsStiftelse (red.), *IFRS på Norsk* (s. 609-675). Oslo: Den norske Revisorforening.

Patentstyret. (2009). PatentHentet 24. april 2009, fra https://www.patentstyret.no/no/Forundersoekelser/En_nyskapingsprosess/.

Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2002). Methods of case study research. I B. Ryan, R. W. Scapens & M. Theobald (red.), *Research Method & Methodology in Finance & Accounting* (2. utg.). London: Cengage Learning EMEA.

Vedlegg 1 Oversikt over balanseførte immaterielle eiendeler

Antall selskaper og bransje	Sum immaterielle eiendeler	Gruppeinndeling		
		FoU	Patenter, varemerker, konsesjoner	Utsatt skattefordel
13 IKT	34 955 000	6 %	62 %	33 %
12 Biotec	50 252 000	21 %	4 %	75 %
5 Medisin	351 000	100 %	0 %	0 %
8 Teknologi	22 287 000	2 %	90 %	8 %
38 Sum	107 845 000	13 %	40 %	47 %

Fordeling av balanseførte immaterielle eiendeler i kunnskapsvirksomheter Regnskapstall pr. 31.12.2007 kilde www.1881.no og www.purehelp.no