

# Egenutvikling av immaterielle eiendeler

Artikkelen er forfattet av:



Registrert revisor  
Audun Stenberg  
Rådgiver i Sticos



Rådgiver  
Espen Sjøvoll  
Prosjektkoordinator og prosjektleder  
i Sticos

**Utvikling av programvare blir relevant for stadig flere virksomheter, og ikke bare de som tradisjonelt har drevet med ren programvareutvikling. Nedenfor redegjør vi for de vanligste problemstillingene knyttet til egenutvikling av immaterielle eiendeler, spesielt med fokus på utvikling av programvare.**

Vi ser blant annet på hvordan dagens utviklingsmetodikk gir en del utfordringer når en skal ta stilling til hvilke aktiviteter som skal balanseføres i tilknytning til et prosjekt.

## Spesiell vurderingsregel for forskning og utvikling

Regnskapsloven skiller mellom «forskning og utvikling» og «konsesjoner, patenter, varemerker og lignende rettigheter», heretter referert til som «rettigheter mv.». Skillet mellom egen tilvirkning av immaterielle eiendeler og «forskning og utvikling» benyttes også i internasjonal regnskapsregulering. Det er flere grunner til at dette skillet er viktig:

- ulike vurderingsregler
- presentasjon i ulike poster i balansen
- egne noteopplysninger

Den spesielle vurderingsregelen for egen forskning og utvikling i regnskapsloven § 5–6 medfører at utgifter til egen forskning og utvikling kan kostnadsføres selv om kriteriene for balanseføring er til stede. Dette vil være valg av regnskapsprinsipp, og kan kun velges i de tilfellene hvor aktiviteten regnes som forskning og utvikling, og ikke i tilfeller hvor aktiviteten defineres som egenutvikling av rettigheter mv.

Små foretak kan velge å kostnadsføre utgifter til egenutvikling av rettigheter mv. på samme måte som for forskning og utvikling. Dette fremgår av NRS 8, og begrunnes med at skillet er komplisert og at nytteverdien i form av bedre regnskapsinformasjon ikke alltid vil stå i forhold til kostnadene. For eksempel vil nok dette skillet sjelden være noe virksomheten er opptatt av for styringsformål, slik at en må iverksette rutiner rundt timeregistrering mv. som nok vil være kostnadskrevende for å få en pålitelig rapportering. Sannsynligvis vil en derfor ved en slik grensedragnings ofte måtte basere seg på estimater, da en ikke vil ha tilstrekkelig kvalitet i data-grunnlaget.

## Kostnadsføring/balanseføring av FoU i forslag til ny regnskapslov

Forslag til ny regnskapslov<sup>1</sup> er i stor grad en rammelov, som inneholder mindre detaljert regulering enn gjeldende regnskapslov gjør. I forslaget er detaljert regulering forutsatt regulert i regnskapsstandard, og i § 1–3 i forslaget foreslås det at standardsettende organ skal fastsette *bindende* regnskapsstandarder som utfyller eller presiserer bestemmelser i loven.

I forslag til ny regnskapslov § 4–7 fremgår det at utgifter til *egen forskning* skal innregnes som kostnad, og at utgifter til *egen utvikling* innregnes i balansen dersom dette følger av regnskapsstandard. Det vil dermed være opp til en standardsetter å regulere hvorvidt utgifter til egen utvikling skal kostnadsføres eller balanseføres gjennom reguleringer i nye regnskapsstandar-

der. Forslag om rammelov og bindende regnskapsstandarder vil generelt gi standardsetter anledning til raskt å tilpasse norsk regnskapsregulering, blant annet til internasjonal regnskapsregulering, samtidig som lovgiver får mindre innflytelse på denne delen av reguleringen.

## Kostnadsføring/balanseføring av FoU etter IFRS

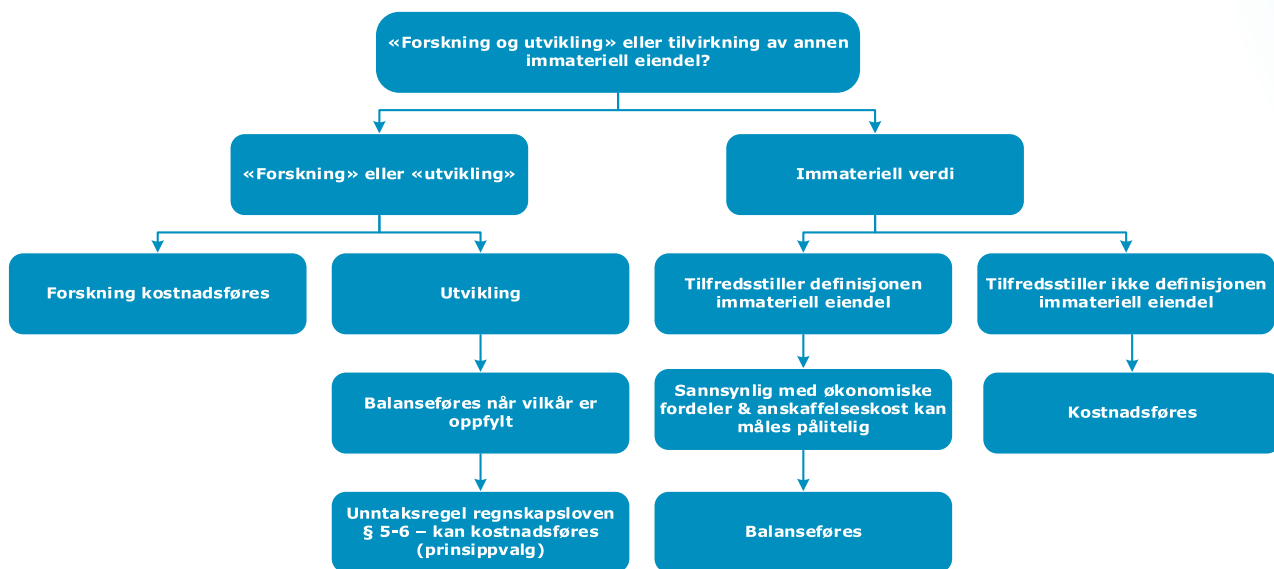
IFRS for SMEs åpner ikke for at utgifter til egen forskning og utvikling kan balanseføres som egen eiendel<sup>2</sup>. IAS 38<sup>3</sup> åpner for at immateriell eiendel som oppstår av utvikling (eller av utviklingsfasen i et internt prosjekt), skal balanseføres dersom visse vilkår er oppfylt, og skiller dermed også mellom en forskningsfase og en utviklingsfase. En immateriell eiendel som oppstår av utvikling, skal innregnes dersom, og bare dersom, et foretak kan dokumentere alle følgende punkter:

- a. De tekniske forutsetningene for å fullføre den immaterielle eiendelen med sikte på at den vil bli tilgjengelig for bruk eller salg.
- b. Foretaket har til hensikt å fullføre den immaterielle eiendelen og ta den i bruk eller selge den.
- c. Foretakets evne til å ta den immaterielle eiendelen i bruk eller selge den.
- d. Hvordan den immaterielle eiendelen med sannsynlighet vil generere fremtidige økonomiske fordeler. Blant annet kan foretaket vise til at det eksisterer et marked for produktene av den immaterielle eiendelen eller av den immaterielle eiendelen i seg selv, eller dersom den skal anvendes internt, nytten av den immaterielle eiendelen.
- e. Tilgjengeligheten av tilstrekkelige tekniske, finansielle og andre ressurser til å fullføre utviklingen og til å ta i bruk eller selge den immaterielle eiendelen.
- f. Foretakets evne til på en pålitelig måte å måle de utgiftene som er henførbare til den immaterielle eiendelen mens den er under utvikling.

<sup>2</sup> IFRS for SMEs 18.14.

<sup>3</sup> IAS 38.57.

<sup>1</sup> NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt.



En skisse over viktige skillelinjer og problemstillinger ved vurdering av immaterielle eiendeler.

Etter IFRS gis det ikke anledning til å velge kostnadsføring av utgifter til utvikling i tilfeller hvor vilkårene for balanseføring er til stede, slik en kan etter spesialregelen i regnskapsloven § 5–6. Ut over dette er det vår oppfatning at bestemmelsene i hovedsak vil gi samme løsning som etter GRS, men ulik ordlyd ved regulering i henholdsvis IAS 38 og NRS 19 kan medføre at en havner på ulike svar i en del grensetilfeller.

## Ulike balanseposter

En annen grunn til at det er viktig å skille mellom «forskning og utvikling» og tilvirkning av rettigheter mv. er at de presenteres på ulike linjer i balansen, henholdsvis som «Forskning og utvikling» og «Konsesjoner, patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter».

Det kan være utfordrende å skille mellom «forskning og utvikling» og rettigheter mv. En kunne derfor se for seg at en benytter balanseposten «forskning og utvikling» i utviklingsfasen, og presenterer den ferdige immaterielle eiendelen som «Konsesjoner, patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter» ved ferdigstillelse, men her er NRS 19<sup>4</sup> tydelig på at balanseførte utgifter til utvikling fortsatt skal presenteres som forskning og utvikling i balansen.

## Ulike noteopplysninger

Det er krav om noteopplysning for hver post under immaterielle eiendeler, slik at det skal opplyses om anskaffelseskost, tilgang og avgang i løpet av regnskapsåret,

samlede avskrivninger, nedskrivninger og reverseringer av nedskrivninger i regnskapsåret fordelt for henholdsvis «Forskning og utvikling» og «Konsesjoner, patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter». For hver post skal det også opplyses om økonomisk levetid og valg av avskrivningsplan.

For små foretak er det her ikke krav om spesifisering pr. post, men tilstrekkelig at det gis opplysninger for sum immaterielle eiendeler, herunder FoU og rettigheter mv.

For utgifter til forskning og utvikling er det i regnskapsloven § 7–14 i tillegg et krav om at det skal opplyses om:

- utgifter som har gått med til forskning og utvikling i regnskapsåret
- forventet samlet inntjening av pågående forskning og utvikling motsvarer medgåtte samlede utgifter (med «samlede utgifter» menes akkumulerte utgifter knyttet til prosjekter som er igangværende ved regnskapsårets utgang)
- arten av forskning og utvikling som drives

Ut fra ordlyden i regnskapsloven vil kravet i det andre punktet vedrørende forskning og utvikling gjelde uavhengig av om utgiftene er kostnadsførte eller balanseførte. I henhold til NRS 19 må imidlertid kravet anses å være knyttet til utgifter til pågående forskning og utvikling som *kunne ha vært* balanseført, slik at det ikke vil være krav om å redegjøre for utgifter som ikke tilfredsstiller kravene til balanseføring.

Dette vil etter vår oppfatning medføre at det også må gis opplysninger om aktivitet i tilfeller hvor utgiftene er kostnadsførte, såfremt begrunnelse for kostnadsføring er bruk av vurderingsregelen i regnskapsloven § 5–6. Dette vil i så fall medføre at en virksomhet må ha system for å kunne skille ut utgifter til forskning og utvikling, og ta stilling til hvorvidt de kunne vært balanseført, selv om de velger prinsipp om kostnadsføring av utgifter til FoU.

Tilsvarende noteopplysning vedrørende forskning og utvikling gjelder for små foretak.

## Noteopplysninger i forslag til ny regnskapslov

I forslaget til ny regnskapslov er det foreslått forenklinger i noteopplysningskravet for immaterielle eiendeler, både for små foretak og for mellomstore foretak (mellomstore foretak betegnes «regnskapspliktige med alminnelig regnskapsplikt» i lovforslaget). For små foretak er det vedrørende immaterielle eiendeler i forslaget kun ett krav til noteopplysning, og det er knyttet til avskrivningsperiode for goodwill.

For regnskapspliktige med alminnelig regnskapsplikt er det foreslått å fjerne kravet om opplysning om hvorvidt forventet samlet inntjening av pågående forskning og utvikling motsvarer medgåtte samlede utgifter, samt opplysninger om arten av forskning og utvikling som drives. Det er imidlertid foreslått at det fortsatt skal være

<sup>4</sup> NRS 19 pkt. 2.8.1.

krav om å opplyse om utgifter som har gått med til forskning og utvikling i regnskapsåret.

## Forskning eller utvikling?

I gjeldende regnskapslov skiller det ikke mellom forskning og utvikling, verken i oppstillingsplanen eller i den spesielle vurderingsregelen i regnskapsloven § 5–6. «Forskning og utvikling» opptrer dermed som ett begrep, selv om det er essensielt å klassifisere en aktivitet som forskning eller utvikling for å kunne ta stilling til en eventuell balanseføring. NRS 19 definerer imidlertid begrepene nærmere.

Forskning er i NRS 19 definert som «grunnleggende, planmessige undersøkelser som utføres med håp om å finne frem til tekniske eller vitenskapelige nyvinninger med mulig økonomisk anvendelse».

Utvikling er definert 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».

### Eksempler på forskning

**Aktivitet som har til hensikt å frembringe ny viten av teknisk eller vitenskapelig art**

Søken etter anvendelsesmuligheter for forskningsresultater eller annen kunnskap

Søken etter mulige produkt-, produksjons- eller prosessalternativer

### Eksempler på utvikling

**Evaluering av alternative produkter eller produksjonsprosesser**

Design, konstruksjon og testing av prototyper

Engineeringaktivitet for å utvikle utforming av et produkt for kommersiell produksjon

Design av verktøy, sjabloner, former og lignende

Forsøksproduksjon av nye eller vesentlig forbedrede produkter eller prosesser frem til kommersiell produksjon

Etter nytt EU-direktiv er det kun utgifter til utvikling som kan balanseføres dersom nasjonal lovgivning tillater det, ikke utgifter til forskning.<sup>5</sup> I forslag til ny regnskapslov skiller det derfor mellom utgifter til *forskning* og utgifter til *utvikling*. Ved nærmere regulering i regnskapsstandard er det derfor lagt til rette for å kunne gi åpning for balanseføring av utgifter til utvikling, for eksempel etter tilsvarende kriterier som IAS 35.57.

## Immateriell eiendel eller annen immateriell verdi

Immateriell verdi er et videre begrep enn immateriell eiendel, og omfatter alle ikke-engeposter uten fysisk substans som har en verdi for foretaket. Et foretak kan ha en rekke aktiviteter som tar sikte på å skape immaterielle verdier for foretaket, uten at dette blir en immateriell eiendel. Definisjonen på en immateriell eiendel er:<sup>6</sup>

- ikke-engeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak, eller for administrative formål, og
- er identifiserbare, og
- kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket

## Eksempel på immaterielle eiendeler

Varemerker  
 Forretningsnavn  
 Utgiverrettigheter  
 Programvare  
 Lisenser  
 Copy-rights  
 Patenter  
 Franchise rettigheter  
 Driftsrettigheter og konsesjoner  
 Modeller, prototyper, resepter, former etc

## Eksempler på aktiviteter som normalt ikke kan balanseføres

Forskning (tidlig tidspunkt normalt høy usikkerhet)  
 Løpende eller periodisk insats for å tilpasse eller forbedre et produkts kvaliteter (anses normalt som vedlikehold)  
 Aktiviteter knyttet til å skape eller videreutvikle varemerker (vanskelig å skille fra vedlikehold og løpende markedsføring)  
 Opplæring av ansatte, og utvikling og implementering av endrede arbeidsprosesser eller endret organisasjon  
 Oppstart av ny virksomhet

Aktiviteter som ikke ender opp i en immateriell eiendel fordi de ikke oppfyller disse kravene, vil fortsatt representere en immateriell verdi for selskapet, men skal altså kostnadsføres. Immaterielle verdier som ikke tilfredsstiller kravene til immaterielle eiendeler, kan kun balanseføres ved kjøp av virksomhet, og verdiene vil da inngå i goodwill.

## Utvikling av programvare

Det er blitt sagt at alle selskaper er programvareselskaper, eller må bli det i fremtiden om de skal overleve. Mennesker kommuniserer elektronisk og både varer og tjenester blir i økende grad elektroniske. Det er ikke lenger slik at vi kan kjøpe datautstyr og standardisert programvare og derfor si at vi tar teknologi på alvor – også virksomheter som ikke er tradisjonelle programvareleverandører må i stadig større grad utvikle egen programvare for å oppnå konkurransefortrinn.

Bankene har for lengst begynt å stenge filialene sine og blitt ledende innovatører gjennom å tilby elektroniske transaksjoner og tjenester.

En restaurant må kanskje ha elektronisk bordbestilling, personal-system og kunne kommunisere med automatiserte varehus, bestillings- og sporingssystem hos leverandører.

På grunn av internett er informasjon tilgjengeliggjort og vi får umiddelbare tilbakemeldinger fra brukere. Det gjør også at menigmann og små startup-selskaper kan utkonkurrere store konglomerater med tunge operative og materielle kostnader ved å utnytte det konkurransefortrinnet egenutviklet/spesialtilpasset programvare kan gi.

## Regnskapsføring ved egenutvikling av programvare

Ved utgifter til utvikling av programvare, kan det skiller mellom utvikling av programvare for salg eller utlisensiering til andre virksomheter på den ene siden, og utvikling knyttet til egen bruk på den andre. Med egen bruk menes bruk i virksomhetens egen produksjon, distribusjon, tjenesteyting eller administrative formål o.l.

Utvikling av programvare som skal selges eller utlisensieres, faller i henhold til NRS 19 inn under definisjonen av forskning og utvikling. Dette medfører at regnskapsføring og noteopplysninger for

<sup>5</sup> NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt pkt. 6.2.3.

<sup>6</sup> NRS 19 pkt. 2.1.1.

# Regnskap

forskning og utvikling må følges. Blant annet kan en da velge å benytte spesialbestemmelsen i regnskapsloven § 5–6 om at utgifter til egen forskning og utvikling kan kostnadsføres.

Utgifter knyttet til programvare til egen bruk, faller normalt ikke inn under definisjonen av forskning og utvikling. Disse utgiftene skal balanseføres dersom kriteriene for balanseføring er til stede. NRS 19 slår fast at innovasjonsgrad og omfang av egen utvikling i forhold til standardprogrammer vil variere i slike aktiviteter, og har en presumsjon om at kriteriene for balanseføring i disse tilfellene ofte vil være til stede for nyanskaffelse av systemer hvor standardkomponenten er stor sammenlignet med egne utviklingsaktiviteter.

Standarden drøfter ikke tilfeller hvor egne utviklingsaktiviteter er store sammenlignet med standardprogrammer, for eksempel når selskapet ved bruk av egne ansatte eller innleie av konsulenter utfører egen utvikling av programvare. Tilfeller hvor standardkomponenten er stor sammenlignet med egne utviklingsaktiviteter, vil ha mange likhetstrekk med kjøp av en immateriell eiendel. Immaterielle eiendeler som kjøpes enkeltvis, skal balanseføres til anskaffelseskost. Standarden vil på dette området kunne sies å gi uttrykk for dette, ved å fastslå at utvikling av programvare hvor standardkomponenten er en stor del av utgiftene derfor vanligvis vil tilfredsstillende kriteriene for balanseføring.

Dette vil imidlertid ikke være det samme som å si at kriteriene for balanseføring vanligvis ikke er til stede i tilfeller med stor andel av egne utviklingsaktiviteter, men det er naturlig at det i disse tilfellene stilles større krav til dokumentasjon av at vilkårene for balanseføring er oppfylt, spesielt kravet om at eiendelen representerer fremtidige økonomiske fordeler.

Ved utvikling av programvare for salg eller utlisensiering vil det ofte være lettere å dokumentere sannsynlige fremtidige fordeler enn ved utvikling til egen bruk. Det vil være en eller annen form for konseptutredelse hvor det redegjøres for potensiell inntjening for produktet. Ved utvikling av programvare til bruk i foretakets egen produksjon, distribusjon, tjenesteyting, administrative formål, eller der hvor programvaren inngår som del i en vare, vil sammenhengen mellom utvikling av programvaren og potensiell inntjening/kostnadsbesparelse ofte være mindre tydelig, noe som naturlig vil påvirke kravene til dokumentasjon.

## Hvilke utgifter skal balanseføres?

NRS 19 gir veiledning om hva som normalt kan og ikke kan balanseføres knyttet til programvareutvikling, og nevner tre hovedfaser som en utviklingsprosess normalt omfatter:

- Forprosjekt: Konseptutarbeidelse, vurdering av nødvendig teknologi, og vurdering av og valg mellom alternativer
- Applikasjonsutvikling: Systemdesign, programmering, installasjon og testing
- Oppfølging etter implementering: Opplæring, justering og vedlikehold

Utgifter i applikasjonsutviklingsfasen anses ofte å ville tilfredsstillende kriteriene for balanseføring som immateriell eiendel, mens utgifter knyttet til forprosjekt og oppfølging etter implementering normalt ikke vil innebære anskaffelse av en immateriell eiendel og ikke tilfredsstillende kravene til balanseføring.

Løpende tilpasning og videreutvikling av eksisterende systemer skal vanligvis kostnadsføres som vedlikehold.

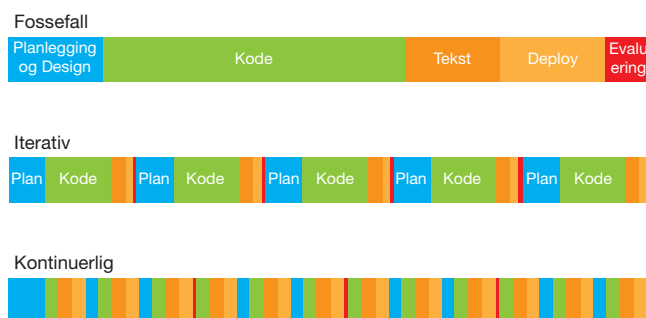
For å ta stilling til regnskapsføringen, blir det derfor avgjørende å ta stilling til hvilke utgifter som inngår i hvilke utviklingsfaser, og å vite når en beveger seg fra en fase over i en annen. Før vi ser nærmere på dette, ønsker vi å se litt på utviklingsmetodikken som benyttes ved utvikling av programvare. Denne vil selvsagt variere mye fra virksomhet til virksomhet, men det er noen trender det er relevant å ha kjennskap til når regnskapsfører og revisor skal ta stilling til regnskapsføring av utviklingsprosjekter.

## Utvikling i utviklingsmetodik

Tradisjonell prosjektstyring dominerte tidligere programvareindustrien på lik linje med industri og materiell produksjon. Produksjon av programvare ble sett på som samlebåndproduksjon og var også det i lang tid. Når et program var ferdig utviklet eller oppdatert, ble det sendt ut en diskett eller cd-rom med frimerke og konvolutt til stedet der systemet ble installert, gjerne i følge med et instruksjonshefte. Dersom det var feil i systemet kunne det få store og kostbare konsekvenser og derfor ble det lagt ned store ressurser på test og kvalitetskontroll. Dette trenger vi ikke i like stor grad lenger. Med tilgjengeligheten og linjekapasiteten vi har på internett i dag, får vi umiddelbare tilbakemeldinger og kan rulle tilbake til siste versjon ved et tastetrykk. Prosjektledelse hang likevel etter og systemer ble (og blir fortsatt) levert etter den tradisjonelle fossefallsmetoden der alt skal gjennom faser som forprosjekt – planlegging – implementering – testing – utrulling. Dette er faser vi i stor grad fortsatt forholder oss til når vi skal ta stilling til hvilke utgifter som skal kostnadsføres og hvilke som skal balanseføres.

Vi har sett utallige budsjettsprekker i både offentlig og privat næring på IT-prosjekter og fortsatt gjør det for prosjekter som styres etter den tradisjonelle metoden. Årsaken kan ofte være evnen til å håndtere endringer som skjer fra planlegging til utrulling, for stor avstand til hva brukerne egentlig trenger og en misforståelse om at vi kan estimere en større mengde ukjent og komplisert kompetansearbeid i en planleggingsfase. Vi kan f.eks. estimere ganske nøyaktig hvor mye det vil koste å bygge to km med vei, men systemutvikling er nesten bestandig nytt og ukjent med ny teknologi og nye krav og må sammenlignes mer med forskning enn produksjon. Etter hvert har det Smidige manifest (Agilemanifesto.org, 2001) lagt et grunnlag for utallige metoder som legger mer til rette for at vi har gått fra diskett til internett.

Den tradisjonelle fossefallsmetoden står for fall på grunn av raske endringer i brukerkrav og marked. Gjennom iterativ og kontinuerlig leveranse økes konkurranseevnen og risiko reduseres.



Installasjoner og oppdateringer kommer ikke lenger i form av frimerker, men leveranser månedlig eller ukentlig og gjerne også kontinuerlig og uten at brukerne merker noe, med leveranser i et mellomrom på bare timer og minutter. Systemene lages helst så

intuitive at det er unødvendig med instruksjoner og i bunn ligger nøye overvåking av ytelse (som en rakettoppskyting) og datavalidering som umiddelbart gir feedback på bruksmønster. Programvareutvikling er langt på vei kommet dit at det ikke lenger passer inn i de tradisjonelle formene for prosjektgjennomføring.

## Ulike faser ved utvikling av programvare

Mange utviklingsmiljø benytter seg av en utviklingsmetodikk hvor en planleggingsfase er forholdsvis begrenset, mens mye av aktiviteten som tidligere lå i en planleggingsfase, nå vil inngå i en løpende utviklingsfase. Dette gjør at den tradisjonelle modellen med forprosjekt, utvikling og oppfølging etter implementering som verktøy for å ta stilling til regnskapsføring, gir noen utfordringer. Metoden stemmer ikke nødvendigvis med den utviklingsmetodikken virksomheten benytter. Nedenfor ser vi spesielt på to problemstillinger knyttet til dette:

- Skal utgifter til utarbeidelse av kravspesifikasjon balanseføres eller kostnadsføres?
- Når går et programvareutviklingsprosjekt over i en vedlikeholdsfase?

### Utarbeidelse av kravspesifikasjon

En forholdsvis stor andel av planleggingsfasen i et utviklingsprosjekt har ofte gått med til utarbeidelse av detaljert kravspesifikasjon. Denne kravspesifikasjonen vil nå i langt større grad være en del av utviklingsfasen i et prosjekt, og bli til løpende gjennom testing og tilbakemelding fra brukere.

Veiledningen i NRS 19 nevner ikke spesielt hvilken fase i en utviklingsprosess utarbeidelse av kravspesifikasjon inngår i. Kravspesifikasjon kan ses på som en del av, eller en forlengelse av, konseptutarbeidelsen som ligger i planleggingsfasen. Vi mener imidlertid at aktivitet for å fremskaffe og beskrive krav er naturlig å assosiere med utviklingsfasen, noe som i så fall tilsier at dette normalt skal balanseføres.

Noe aktivitet vil selvfølgelig fortsatt skje i en planleggingsfase i forkant av et utviklingsprosjekt, hvor en konseptutredelse og beskrivelse av krav på et overordnet nivå vil være sentralt.

### Overgang til vedlikeholdsfase

I prosjekter hvor en i stor grad ferdigstiller programvare før kunder og brukere får tilgang, vil det være forholdsvis oversiktlig å identifisere når en går over i en vedlike-

holdsfasen, og hovedregelen er at utgifter fra dette tidspunktet skal kostnadsføres. I prosjekter med løpende release av funksjonalitet, hvor kunder og brukere får tilgang til programvaren fra en tidlig fase, vil det være mer komplisert å avgjøre på hvilket tidspunkt en går over i en vedlikeholdsfasen. Brukere og kunder kan få tidlig tilgang til en svært mager versjon av programvaren, og mye funksjonalitet kan dermed ha vært i bruk i lang tid før en går over til det en tradisjonelt regner som en vedlikeholdsfasen. Implementering og tilgjengeliggjøring for flere kunder og brukere er også noe som skjer løpende. I realiteten kan kunder og brukere få tilgang til en tidlig versjon, som fortsatt er funksjonell, selv om kun en liten andel av utgiftene er påløpt i prosjektet.

Hvis vi holder fast på at utgifter i utviklingsfasen normalt skal balanseføres, mens utgifter etter implementering (justering og vedlikehold) normalt skal kostnadsføres, kan tidspunktet for når en anser å ha gått over i en vedlikeholdsfasen, få stor betydning for regnskapet. Tidspunkt for implementering hos kunde/bruker vil ofte ikke lenger være et skjæringspunkt en kan benytte.

Et alternativ her kan være å sammenholde produkttegenskapene med konseptutredelsen. Som vi har nevnt ovenfor, vil det sjelden foreligge en detaljert kravspesifikasjon i en tidlig fase. En konseptutredelse vil imidlertid normalt inneholde beskrivelse av en del kunde-/brukerbehov som programvaren skal dekke, på et overordnet nivå. Selv om det vil involvere bruk av skjønn, vil en ved en slik vurdering ha en del konkrete holdepunkter å vurdere mot, for å avgjøre når en går over i en fase hvor normalen blir at utgifter kostnadsføres som vedlikehold.

### Avslutning

Egenutvikling av immaterielle eiendeler er et område med mange regnskapsmessige utfordringer: skillet mellom «forskning og utvikling» og immaterielle verdier, skillet mellom «forskning» og «utvikling», samt krav til balanseføring. Spesielt er kravet om sannsynligjøring av økonomiske fordeler i mange tilfeller utfordrende.

Utvikling av programvare med egne eller innleide ressurser blir viktig for stadig flere virksomheter, ikke bare tradisjonelle programvareleverandører som selger eller utlisensierer produkter. Programvaren kan enten inngå som direkte innsatsfaktor i et

fysisk produkt, eller brukes for å oppnå konkurransefortrinn ved å bruke programvaren i produksjon, til distribusjon, tjenesteyting eller administrative formål o.l. Dette byr spesielt på en del problemstillinger rundt sannsynligjøring av økonomiske fordeler, da programvaren kan være en av mange innsatsfaktorer for å oppnå økt inntjening/reduerte kostnader.

I en utviklingsmetodikk hvor inndeling i de tradisjonelle produktfasene (planlegging – utvikling – implementering) ikke er like tydelige som før, utfordres det tradisjonelle tankesettet knyttet til regnskapsføring av prosjekter. Et eksempel på dette er overgangen fra en utviklingsfase til en vedlikeholdsfasen. Når en benytter tidspunkt for implementering av programvare som en retningslinje for regnskapsføring, skal utgifter etter implementering normalt anses som vedlikehold, og dermed kostnadsføres. Det kan være komplisert å fastsette når dette tidspunktet inntreffer i tilfeller hvor programvaren gjøres tilgjengelig med begrenset funksjonalitet for brukere og kunder i en svært tidlig fase. En mulig løsning er å si at vedlikeholdsfasen inntreffer når produkttegenskapene når et omfang der de hovedsakelig dekker de brukerbehovene som var lagt til grunn når en besluttet utvikling av programvaren.

En annen utfordring med regnskapsføring i en mer løpende utviklingsmetodikk, er at utviklingsmiljøer ofte tilstreber at flere aktiviteter som tidligere lå i en forprosjektsfase, nå flyttes inn i utviklingsfasen. NRS 19 angir at utgifter i en forprosjektsfase ofte ikke tilfredsstiller kravene til balanseføring, og derfor skal kostnadsføres. Det blir da viktig å ta stilling til hvilke typer utgifter som inngår i de ulike fasene. En slik aktivitet er utarbeidelse av kravspesifikasjon. Tradisjonelt har dette ofte vært en forholdsvis stor utgift som ligger i starten av et prosjekt. I mange utviklingsmiljøer er dette erstattet av ulike aktiviteter som skjer løpende i utviklingen, som for eksempel løpende tilbakemelding fra kunder som har tatt i bruk programvaren i en tidlig fase. Vi er av den oppfatning at denne typen aktiviteter inngår naturlig i en utviklingsfase, og dermed vanligvis skal balanseføres såfremt prosjektet er kvalifisert for balanseføring.