

Norsk RegnskapsStandard 19

Immaterielle eiendeler

(November 2000, revidert november 2003. Endelig NRS desember 2012)

1. Innledning

Denne standarden omhandler regnskapsmessig behandling av immaterielle eiendeler anskaffet til varig eie eller bruk. Standarden dekker således ikke immaterielle eiendeler knyttet til varekretsløpet.

Standarden omhandler regnskapsføring av identifiserbare immaterielle eiendeler uavhengig av ervervs måte. Aktiviteter knyttet til forskning og utvikling er eksempler på egen tilvirkning av immaterielle eiendeler.

Standarden gjelder ikke for:

- a) Goodwill ved konserndannelse, fusjon eller kjøp av virksomhet
- b) Utsatt skattefordel
- c) Utgifter til leting etter og utforskning av ikke fornybare naturforekomster

Goodwill ved konserndannelse er behandlet i regnskapsstandard for konsernregnskap. Utsatt skattefordel er omhandlet i regnskapsstandard om resultatskatt.

Utgangspunktet for regnskapsføring av immaterielle eiendeler er de generelle vurderingsreglene for anleggsmidler i regnskapsloven § 5-3. Loven har videre en spesiell vurderingsregel for egen forskning og utvikling i § 5-6.

Standarden krever at det må foreligge en sannsynlig fremtidig økonomisk fordel for at en immateriell eiendel skal kunne balanseføres og identifiserer kriterier som må tilfredsstilles.

2. Drøftelse

2.1 Definisjoner og sammenhenger

2.1.1 Definisjon av immaterielle eiendeler

I regnskapslovens oppstillingsplan spesifiseres (1) Forskning og utvikling, (2) Konesjoner, patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter, (3) Utsatt skattefordel, og (4) Goodwill som immaterielle eiendeler. Utsatt skattefordel og goodwill ved kjøp av virksomhet er behandlet i egne regnskapsstandarder.

Begrepet immaterielle verdier omfatter alle ikke-pengeposter uten fysisk substans som har en verdi for foretaket og er et videre begrep enn immaterielle eiendeler. Goodwill i regnskapet er en restpost som representerer differansen mellom anskaffelseskost og virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld på transaksjonstidspunktet. Ved kjøp av virksomhet vil anskaffelseskost for immaterielle verdier som ikke tilfredsstillers definisjonen av immaterielle eiendeler inngå i goodwill.

Følgende definisjon av immaterielle eiendeler benyttes i denne standard:

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

- a) er identifiserbare, og*
- b) kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket*

Eksempler på immaterielle eiendeler som kan falle innenfor denne definisjonen er:

- a) varemerker
- b) forretningsnavn (trademarks)
- c) utgiverrettigheter
- d) edb programvare
- e) lisenser
- f) kopieringsretter (copy-rights)
- g) patenter
- h) franchise rettigheter
- i) driftsrettigheter og konsesjoner
- j) modeller, prototyper, resepter, formler etc

Edb programvare som utgjør en integrert del av et fysisk driftsmiddel anses som en del av det fysiske driftsmidlet dersom dette utgjør den mest sentrale bestanddelen. Operativsystemer og styringssystemer er eksempler på slike. Øvrig edb programvare behandles som immateriell eiendel.

Identifiserbar

Definisjonen krever at en immateriell eiendel skal være identifiserbar slik at den kan skilles fra goodwill. Goodwill, i økonomisk forstand, er fremtidige økonomiske fordeler knyttet til immaterielle verdier eller samvirkningen mellom identifiserbare eiendeler og immaterielle verdier.

Når en immateriell eiendel anskaffes separat er det en forutsetning for gjennomføring av transaksjonen at eiendelen er identifiserbar og kan overføres. Immaterielle eiendeler som utvikles av foretaket eller erverves ved kjøp av virksomhet kan skilles fra goodwill dersom foretaket kan identifisere de fremtidige økonomiske fordelene som knytter seg til eiendelene.

En immateriell eiendel er utskillbar dersom foretaket kan selge, leie ut eller på annen måte overføre de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen. Dersom en immateriell verdi er utskillbar vil den alltid være identifiserbar. En immateriell eiendel kan imidlertid være identifiserbar selv om den ikke er utskillbar.

Kontroll

Fremtidige økonomiske fordeler knyttet til en immateriell eiendel kan være knyttet både til inntekter fra salg av produkter og tjenester, og reduserte kostnader.

Et foretak kontrollerer en eiendel dersom det kan sikre at de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen tilflyter foretaket og kan hindre at andre får tilgang til disse fordelene. Kontroll kan være sikret gjennom juridisk beskyttelse, men juridisk beskyttelse er ikke en nødvendig forutsetning for kontroll.

Kunnskap av teknologisk eller markedsmessig art kan representere fremtidige økonomiske fordeler. Et foretak kan kontrollere slike fordeler eksempelvis gjennom patenter, kopieringsrettigheter eller hemmeligholdelse.

Kompetanse hos ansatte og markedsandel er eksempler på forhold som kan gi grunnlag for identifiserbare økonomiske fordeler. I fravær av juridisk beskyttelse, eksempelvis

gjennom avtale, vil likevel foretaket normalt ikke ha tilstrekkelig kontroll over slike verdier til at de tilfredsstiller definisjonen av en immateriell eiendel.

2.1.2 Forholdet mellom egen tilvirkning av immaterielle eiendeler og forskning og utvikling

Både i Norge og internasjonalt skilles det mellom begrepene "egen tilvirkning av immaterielle eiendeler" og "forskning og utvikling". Det har i en viss utstrekning eksistert særskilte regelsett for egentilvirkede immaterielle eiendeler på den ene siden og forskning og utvikling på den annen. Begrepet forskning og utvikling har i praksis fått et innhold som har vært avgrenset til aktiviteter knyttet til teknologi, vitenskap, og produkt- eller prosessforbedringer. Aktiviteter rettet mot utvikling av administrative prosesser, organisasjon, marked, omdømme mv. har ikke vært dekket av begrepet.

Hverken regnskapsloven eller forarbeidene definerer begrepet forskning og utvikling. Når det i loven er gitt en spesiell vurderingsregel som tillater kostnadsføring av utgifter til egen forskning og utvikling er utgangspunktet at slike utgifter reiser særskilte regnskapsmessige problemstillinger. Disse problemstillingene er felles for en rekke aktiviteter som er rettet mot å skape verdier gjennom å søke etter og videreutvikle ny viten og kunnskap, frembringe og implementere forbedrede løsninger, eller på annen måte bygge opp immaterielle verdier.

Forskning og utvikling er imidlertid et begrep som må anses å ha et etablert meningsinnhold. Sammen med hensynet til sammenlignbarhet i forhold til internasjonale regnskapsstandarder tilsier dette en tradisjonell definisjon av forskning og utvikling. Konsekvensen er at en rekke aktiviteter rettet mot å skape immaterielle verdier ikke er forskning og utvikling, og ikke omfattes av den spesielle vurderingsregelen for egen forskning og utvikling i regnskapsloven § 5-6.

2.1.3 Forskning og utvikling

Følgende definisjon av forskning og utvikling legges til grunn i denne standarden:

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

Utvikling er 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.

I praksis kan det være vanskelig å bestemme hvilke aktiviteter som omfattes av definisjonene og å skille mellom aktiviteter som utgjør henholdsvis forskning og utvikling. Følgende aktiviteter vil normalt ligge innenfor definisjonene:

Forskning

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

Utvikling

- a) evaluering av alternative produkter eller produksjonsprosesser
- b) arbeid knyttet til design, konstruksjon og testing av prototyper og modeller før disse blir satt i ordinær produksjon
- c) engineering aktivitet påkrevd for å utvikle utformingen av et produkt slik at det tilfredsstillende de spesifikke funksjonelle og økonomiske krav for kommersiell produksjon
- d) design av verktøy, sjabloner, former og lignende
- e) design, konstruksjon og drift av en forsøksfabrikk ("pilot plant") med en størrelse som gjør at den ikke er økonomisk drivverdig
- f) forsøksproduksjon av nye eller vesentlig forbedrede produkter eller prosesser frem til beslutning om igangsettelse av kommersiell produksjon (prøvedrift)

Utviklingsaktiviteter knyttet til produksjonsprosesser, nye varige driftsmidler eller produkter vil ofte avløses av eller skje parallelt med selve tilvirkningen av materielle driftsmidler som tas i ordinær bruk av foretaket. Utvikling av en prototyp kan være eksempel på dette. Anskaffelseskost for fysiske driftsmidler skal balanseføres som materiell eiendel. I slike tilfeller må foretaket skille utgifter til konstruksjon av driftsmidlet og utgifter til utvikling.

2.1.4 Egen tilvirkning som ikke regnes som forskning og utvikling

Et foretak vil engasjere seg i en rekke aktiviteter som har som formål å skape immaterielle verdier for foretaket. Eksempler på aktiviteter som ikke dekkes av definisjonen av forskning og utvikling, men likevel dekkes av denne standarden fordi de representerer en investering i immaterielle verdier er:

- a) markedsundersøkelser
- b) markedsaktiviteter som har til hensikt å vinne innpass på nye markeder eller øke verdien av eksisterende markeder for ett eller flere av foretakets produkter
- c) kampanjer for lansering av nye produkter eller tjenester
- d) registrering, herunder patentbeskyttelse, av nye produkter eller prosesser
- e) organisasjons- eller personalundersøkelser
- f) opplæring av ansatte som innebærer endring av kompetanseområde eller vesentlig økning av kompetansenivå
- g) evaluering og innføring av endrede arbeidsprosesser eller endret organisering (organisasjonsutvikling)
- h) utviklingsarbeid i forbindelse med innføring eller vesentlig oppgradering av edb programvare, herunder tilpasning av standard systemer

2.2 Prinsipielle synspunkter knyttet til balanseføring og kostnadsføring

2.2.1 Utgangspunkt

Immaterielle verdier skaper avgrensingsproblemer i forhold til regnskapslovens vurderingsregler for anleggsmidler. For immaterielle eiendeler vil ofte sentrale forutsetninger for definisjonen av eiendeler som eierskap, kontroll, identifikasjon, fremtidig økonomisk fordel, og avgrensning mellom anskaffelse og vedlikehold være betydelig vanskeligere å vurdere enn for fysiske eiendeler. Avgrensingsproblemene gjør seg spesielt gjeldende for immaterielle eiendeler som er internt genererte eller ervervet ved kjøp av virksomhet. Behandlingen av immaterielle eiendeler som erverves ved enkeltstående kjøp vil normalt være enklere siden gjennomføringen av en slik transaksjon forutsetter at eiendelen er identifiserbar og at kontroll over eiendelen lar seg overføre.

2.2.2 Balanseføring eller kostnadsføring

De generelle vurderingsreglene for anleggsmidler innebærer at anskaffelse av immaterielle eiendeler skal balanseføres.

Regnskapslovens spesielle vurderingsregel i § 5-6 gir anledning til å kostnadsføre utgifter til egen forskning og utvikling. En slik kostnadsføring er et valg av prinsipp og ikke en regnskapsmessig vurdering.

Før balanseføring må det vurderes hvorvidt utgiften tilfredsstillende kravene til å balanseføres som investering i en immateriell eiendel. Dersom disse kravene ikke er tilfredsstillende, skal utgiften kostnadsføres.

2.2.3 Utgifter til egen tilvirkning – regnskapslovens generelle vurderingsregler

I forhold til lovens generelle vurderingsregler er det en forutsetning for balanseføring at resultatene av tilvirkningsarbeidet tilfredsstillende visse kriterier og at anskaffelseskost er målbar.

Resultatet av tilvirkningsaktiviteten i forhold til definisjonen av immateriell eiendel

I mange tilfeller vil utgifter knyttet til aktiviteter som bidrar til å øke foretakets samlede immaterielle verdier ikke resultere i identifiserbare immaterielle eiendeler. De verdier som skapes gjennom slike aktiviteter omtales ofte som internt generert goodwill. Utgifter som ikke forventes å resultere i en immateriell eiendel skal kostnadsføres løpende.

Usikkerhet knyttet til fremtidig økonomisk fordel

Det som skiller investering i egen tilvirkning av immaterielle eiendeler fra øvrige anskaffelser er i hovedsak graden av usikkerhet. Usikkerheten vil variere mye mellom ulike typer av aktiviteter, mellom ulike prosjekter, og mellom ulike stadier i ett og samme prosjekt. Aktiviteter knyttet til forskning og utvikling vil normalt, siden de innebærer leting etter, eller bruk av, ny viten, eller ny anvendelse av eksisterende viten, ha en høyere usikkerhet enn øvrige anskaffelser.

Utviklingsprosjekter vil gjennomgå ulike faser fra oppstart til avslutning. Før oppstart av et prosjekt eller en aktivitet vil foretakene ta stilling til sentrale spørsmål som markedspotensiale, teknisk gjennomførbarhet, tidsramme, risikoforhold o.l. Usikkerheten knyttet til disse vurderingene vil variere sterkt fra prosjekt til prosjekt. Prosjekter rettet mot å oppnå ny kunnskap eller viten (forskning) eller knyttet til utnyttelse av uprøvet eller usikker teknologi vil ha en vesentlig større usikkerhet enn prosjekter knyttet til videreutvikling av kjent teknologi. Etter oppstart av et prosjekt vil foretakene ofte anvende et oppfølgingssystem eller prosjektstyringsverktøy for å måle sentrale forhold knyttet til prosjektet opp mot målsetningene. Slik oppfølging kan omfatte fremdrift i forhold til tidsplan, utfall av kritiske tester, endringer i mulige anvendelsesområder mv. Etter hvert som prosjektet skrider frem vil usikkerheten i forhold til å nå de ønskede resultater reduseres.

Utgifter knyttet til egen tilvirkning kan balanseføres kun hvis det er sannsynlig at utviklingsaktiviteten resulterer i en immateriell eiendel.

Vedlikehold

Utgifter som representerer vedlikehold av eksisterende eiendeler eller verdier skal kostnadsføres i den perioden de påløper.

Enkelte typer egen tilvirkning kan ha preg av å være vedlikehold, dvs. aktiviteter som foretaket er nødt til å engasjere seg i for å opprettholde en eksisterende ytelse og

konkurranseskraft. Dette vil ofte være tilfelle for prosess- og produktforbedring, og organisasjons- og markedsutvikling.

Endringshastigheten i samfunnet er rask og skillet mellom vesentlige nyvinninger og løpende videreutvikling for å opprettholde konkurransedyktighet kan være vanskelig. Fremtidige inntekter for slike investeringer kan videre være vanskelig å kvantifisere på grunn av usikkerhet knyttet til konkurrenters og andre markedsaktørers tilpasninger.

Målbarhet

Balansføring av utgifter til egen tilvirkning av immaterielle eiendeler forutsetter at foretaket på en pålitelig måte kan skille ut relevante utgifter. Både avgrensning av formålet med aktivitetene og systemer for måling av utgifter kan gjøre pålitelig måling vanskelig for enkelte aktiviteter.

Aktiviteter som utøves av foretaket vil ofte være rettet mot flere formål på samme tid eller utøves av deler av organisasjonen som ivaretar en rekke oppgaver samtidig. Dette kan bidra til at det ikke er mulig å skille den andel av de samlede utgiftene som er knyttet til tilvirkning av den aktuelle immaterielle eiendel fra utgifter knyttet til vedlikehold, øvrige immaterielle verdier eller daglig drift.

Vurdering av enkelte aktiviteter i forhold til kravene til balansføring

Den regnskapsmessige behandlingen av utgifter til egen tilvirkning må baseres på en konkret vurdering av de foreliggende omstendigheter. Enkelte aktiviteter vil som hovedregel ikke tilfredsstillende kravene til balansføring av utgifter. Eksempler på slike aktiviteter er:

- a) *Forskning*: Forskningsaktiviteter vil normalt være på et så tidlig stadium og ha så høy usikkerhet knyttet til resultater at foretaket ikke vil kunne identifisere en immateriell eiendel som innebærer en sannsynlig økonomiske fordel for foretaket
- b) *Løpende eller periodisk innsats for å tilpasse eller forbedre et produkts kvaliteter*: Slike aktiviteter vil normalt representere vedlikehold
- c) *Aktiviteter knyttet til å skape eller videreutvikle varemerker* vil ofte ha preg av å være, eller vanskelig å skille fra, vedlikehold og løpende markedsføring. Videre kan det være vanskelig å foreta en pålitelig måling av anskaffelseskost
- d) *Opplæring av ansatte, og utvikling og implementering av endrede arbeidsprosesser eller endret organisasjon*: Det vil normalt være vanskelig å identifisere immaterielle eiendeler som resultat av slike aktiviteter og gjøre en relevant avgrensning mot vedlikehold.
- e) *Oppstart av ny virksomhet*: Utgifter til oppstart av ny virksomhet kan omfatte stiftelsesutgifter for nye juridiske enheter og utgifter til forretningsplaner, rekruttering, profileringsmateriale mv. Etablering av ny virksomhet innebærer normalt ikke anskaffelse av en identifiserbar eiendel

Utgifter under punktene c) – e) som har direkte tilknytning til nye produkter, driftsmidler, produksjonsmetoder eller –prosesser, eksempelvis utgifter til produktlansering eller driftsforberedelse representerer et særskilt problem. Disse utgiftene vil ofte være en nødvendig forutsetning for å realisere de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til materielle og immaterielle eiendeler. Utgiftene utgjør likevel ikke en del av anskaffelseskost for den eiendelen de knytter seg til og resulterer heller ikke i seg selv i en identifiserbar immateriell eiendel. Slike utgifter vil derfor normalt ikke tilfredsstillende kravene til balansføring.

Internasjonale regnskapsstandarder åpner ikke for balansføring av utgiftene beskrevet ovenfor og balansføring kan i liten grad foretas etter ledende utenlandske standarder.

2.2.4 Tilbakeføring av tidligere kostnadsførte utgifter

Standarden legger til grunn at balanseføring av utgifter til egen tilvirkning av immaterielle eiendeler skal kunne foretas fra det tidspunkt relevante kriterier for balanseføring er tilfredsstillt.

Utgifter som er kostnadsført før dette tidspunktet, kan ikke balanseføres på et senere tidspunkt. Begrunnelsen er at kriteriene ikke var tilfredsstillt da utgiftene ble pådratt.

2.2.5 Forskning og utvikling – regnskapslovens spesielle vurderingsregel

Regnskapsloven § 5-6 lyder: "Utgifter til egen forskning og utvikling kan kostnadsføres." Denne bestemmelsen innebærer at slike utgifter kan føres som kostnad selv om kriteriene for balanseføring er oppfylt.

Valg av kostnadsføring etter § 5-6 er valg av regnskapsprinsipp. Endring av regnskapsprinsipp skal følge behandlingen i NRS 5 *Spesifikasjon av særlige poster mv.*

Fullstendig korrekt prinsippovergang kan være komplisert og kostnadskrevenende. Det må i tilknytning til overgangen gjøres en fornuftig avveining mellom nytte og kostnad. Det viktigste er at inngående balanse ikke inneholder poster som ikke kvalifiserer for balanseføring.

2.3 Behandling på anskaffelsestidspunktet

2.3.1 Kriterier for balanseføring

En immateriell eiendel skal balanseføres når:

- a) det er sannsynlig at de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen vil tilflyte foretaket, og
- b) anskaffelseskost for eiendelen kan måles pålitelig

For at det skal være sannsynlig at de fremtidige økonomisk fordelene knyttet til den immaterielle eiendelen skal tilflyte foretaket må foretaket kunne demonstrere:

- a) hvordan den immaterielle eiendelen forventes å bidra til en økning av de fremtidige økonomiske fordelene for foretaket
- b) at foretaket har evne til og intensjon om benytte den immaterielle eiendelen i sin virksomhet
- c) at det foretaket vil ha tilgang til tekniske, finansielle og andre ressurser som er nødvendig for å oppnå de forventede fremtidige økonomiske fordelene

Foretaket må gjøre en begrunnet vurdering av sannsynligheten for å oppnå fremtidige økonomiske fordeler basert på forutsetninger som representerer ledelsens beste estimat for de økonomiske rammevilkår som vil være gjeldende over eiendelens økonomiske levetid.

2.3.2 Kjøpte immaterielle eiendeler

Separat kjøp

Immaterielle eiendeler som kjøpes enkeltvis skal balanseføres til anskaffelseskost.

Kjøp av virksomhet

Tilordning ved virksomhetskjøp følger av NRS 17 *Virksomhetskjøp og konsernregnskap* punkt 6.1.5.

Immaterielle eiendeler knyttet til en den overtatte virksomhet skal balanseføres til anskaffelseskost dersom de tilfredsstillende kravene til balanseføring. I forbindelse med kjøp av virksomhet vil anskaffelseskost være eiendelens virkelige verdi på kjøpstidspunktet.

Det må vurderes hvorvidt anskaffelseskost for en immateriell eiendel kan fastsettes med tilstrekkelig pålitelighet til at eiendelen kan balanseføres separat. Dersom det eksisterer et aktivt marked for eiendelen vil markedsinformasjon normalt kunne benyttes til fastsettelse av anskaffelseskost.

Dersom det ikke eksisterer et marked for eiendelen må anskaffelseskost estimeres basert på bakgrunn av øvrig informasjon om hva foretaket ville ha betalt for eiendelen dersom den hadde vært kjøpt separat. En slik vurdering kan gjøres ved neddiskontering av forventede fremtidige netto kontantstrømmer fra eiendelen dersom disse lar seg skille ut fra kontantstrømmene fra andre eiendeler. Dersom fremtidige kontantstrømmer ikke kan identifiseres kan det for visse typer eiendeler eksistere andre anerkjente verdsettelsesmetoder. Slike metoder kan eksempelvis basere seg på multiplikatorer knyttet opp mot salg, markedsandeler, fortjenestemarginer eller lignende.

Når ett kjøp innebærer samlet anskaffelse av flere likeartede immaterielle eiendeler og separat verdsettelse ikke er mulig kan en samlet tilordning av anskaffelseskost benyttes.

Dersom en pålitelig måling av anskaffelseskost ikke kan oppnås skal eiendelen ikke balanseføres som separat immateriell eiendel.

2.3.3 Egen tilvirkning av immaterielle eiendeler**Sannsynlig fremtidig økonomisk fordel**

Balanseføring av utgifter til egen tilvirkning av immaterielle eiendeler innebærer balanseføring av utgifter til en fremtidig immateriell eiendel. Balanseføring forutsetter at foretaket kan identifisere den immaterielle eiendel som søkes utviklet og demonstrere at det er sannsynlig at utviklingsarbeidet vil være vellykket og at de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til den immaterielle eiendelen vil tilflyte foretaket.

Måling av anskaffelseskost

Balanseføring av utgifter til egen tilvirkning av immaterielle eiendeler forutsetter at anskaffelseskost for de immaterielle eiendelene kan måles pålitelig. Dette innebærer at aktivitetene knyttet til tilvirkning av en immateriell eiendel kan skilles fra øvrige aktiviteter og at foretaket har et system som gjør det mulig å skille utgifter knyttet til tilvirkning av den immaterielle eiendelen fra øvrige utgifter.

Anskaffelseskost omfatter alle utgifter som direkte eller indirekte kan henføres til utviklingen av den immaterielle eiendelen. Slike utgifter omfatter:

- a) Lønn og andre personalkostnader til ansatte 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. Disse kostnadene avgrenses og fordeles tilsvarende som i standard for varelager og langsiktige tilvirkningskontrakter.

Låneutgifter inngår i anskaffelseskost. Etter regnskapsloven § 5-4 tredje ledd er det likevel adgang til å kostnadsføre låneutgifter.

Eiendeler, eksempelvis varer, maskiner og bygninger, som benyttes i forsknings- og utviklingsaktiviteter vil som regel ha alternativ anvendelse. Anskaffelseskost for slike eiendeler medtas i måling av utgifter til egen forskning og utvikling etter hvert som de forbrukes.

Fysiske og immaterielle eiendeler som er anskaffet til bruk i et spesifikt forsknings- eller utviklingsprosjekt og som ikke har alternativ anvendelse i andre fremtidige forsknings- og utviklingsaktiviteter eller utenfor forskning og utvikling medtas i måling av utgifter til egen forskning og utvikling ved anskaffelse.

2.4 Avskrivning

Immaterielle eiendeler med begrenset økonomisk levetid skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Avskrivningsmetode skal i rimelig grad gjenspeile forventet profil på fremtidige økonomiske fordeler. Teknologisk og markedsmessig utvikling medfører usikkerhet med hensyn til fremtidige økonomiske fordeler. Usikkerheten øker vesentlig med lengre tidshorisonter noe som gjenspeiler seg i foretakenes økonomiske kalkyler gjennom risikojustering av kontantstrømmer som faller langt frem i tid eller risikojustering av diskonteringsrenten. Denne usikkerheten må hensyntas ved valg av avskrivningstid og avskrivningsmetode. I praksis vil lineære avskrivninger som regel gi en tilfredsstillende tilnærming.

Økonomisk levetid er det tidsrom hvor de økonomiske fordeler knyttet til den immaterielle eiendelen tilflyter foretaket. Dette innebærer at det ikke skal foretas avskrivning av balanseførte utgifter knyttet til egen tilvirkning før den immaterielle eiendelen tas i bruk.

Verdi og økonomisk levetid av immaterielle eiendeler vil ofte være synliggjort gjennom konkrete produkter, teknologi eller rettigheter. I løpet av eiendelens livssyklus vil foretaket få ny og oppdatert økonomisk informasjon. Den opprinnelige avskrivningsplan skal justeres ved vesentlige endringer i forhold opprinnelige forutsetninger.

2.5 Nedskrivning (opphevet)

2.6 Vurderingsenhet (opphevet)

2.7 Spesielle problemstillinger

2.7.1 Kjøpt forskning og utvikling

Begrepet "kjøpt forskning og utvikling" dekker i hovedsak de tilfeller hvor et foretak kjøper aktiviteter, eiendeler, kunnskap eller andre verdier som, dersom de hadde vært utøvet eller skapt av foretaket selv, ville ha vært en del av eller et resultat av egen forskning og utvikling. Kjøpt forskning og utvikling reiser et avgrensingsproblem i forhold til når regnskapslovens spesielle vurderingsregel for egen forskning og utvikling skal komme til anvendelse.

Anskaffelseskost for immaterielle eiendeler som er anskaffet til bruk i et spesifikt forsknings- eller utviklingsprosjekt og som ikke har alternativ anvendelse i andre fremtidige forsknings- og utviklingsaktiviteter eller utenfor forskning og utvikling skal medtas i målingen av utgifter til egen forskning og utvikling ved anskaffelse.

Anskaffelse av immaterielle eiendeler som ikke er avgrenset til bruk i spesifikke forsknings- og utviklingsprosjekter eller har alternativ anvendelse vil normalt ikke være en del av egen forskning og utvikling. Det samme vil være tilfelle ved kjøp av forsknings- eller utviklingsprosjekter som er nye i forhold til foretakets eksisterende prosjekter.

Ved kjøp av et pågående prosjekt eller en portefølje av prosjekter som i det vesentlige er nye i forhold til foretakets eksisterende forskning og utvikling vil graden av ferdigstillelse være avgjørende for regnskapsmessig behandling. Prosjekter som er på et stadium hvor kravene for balanseføring av utgifter til egen tilvirkning ikke er tilfredsstillt, vil ofte bli videreført av foretaket i vesentlig grad. Anskaffelseskost for slike prosjekter bør medtas i målingen av utgifter til egen forskning og utvikling. Anskaffelseskost for prosjekter som har kommet så langt at kriteriene for balanseføring er tilfredsstillt skal balanseføres uavhengig av foretakets prinsipp for behandling av utgifter til egen forskning og utvikling.

Ved kjøp av virksomhet må identifiserbare immaterielle eiendeler vurderes på tilsvarende måte som ovenfor. Tilordning ved virksomhetskjøp følger av NRS 17 *Virksomhetskjøp og konsernregnskap* punkt 6.1.5.

2.7.2 Forskning og utvikling på vegne av andre

Et foretak kan utføre forskning og utvikling på oppdrag for en annen part. I slike avtaleforhold vil ofte den som utfører forskning og utvikling ikke ha noe ansvar knyttet til resultatene av aktivitetene. Når hovedinnholdet i avtalen er slik at risiko og fordeler knyttet til resultatene av forsknings- og utviklingsaktivitetene overføres til den annen part, skal den part som utfører forskning og utvikling behandle utgifter og inntekter knyttet til aktivitetene i henhold til NRS 2 *Anleggskontrakter*. Den part som kjøper forsknings- og utviklingstjenester fra andre skal behandle utgiftene som utgifter til egen forskning og utvikling.

Enkelte avtaler kan innebære at flere parter deler de samlede utgiftene knyttet til forsknings- og utviklingsprosjekter. Under slike avtaler skal hver deltaker behandle den andel av utgiftene som de selv skal dekke i overensstemmelse med denne standarden.

2.7.3 Utgifter til utvikling av edb programmer/systemer

Den regnskapsmessige behandling av utgifter til utvikling av edb programmer eller systemer avhenger av formålet med utviklingsaktivitetene. Enkelte typer utvikling vil falle inn under definisjonen av forskning og utvikling mens andre aktiviteter ikke dekkes av definisjonen. Dette har betydning for regnskapsmessig behandling og tilleggsopplysninger.

Søking etter og utvikling av nye eller vesentlig endrede systemløsninger og programmer for salg eller utlisensiering til andre foretak faller inn under definisjonen av forskning og utvikling. Utgifter til slike aktiviteter behandles som utgifter til egen forskning og utvikling i forhold til denne standarden.

Utvikling som er knyttet til systemer eller programmer til bruk i foretakets egen produksjon, distribusjon, tjenesteyting eller for administrative formål er normalt ikke forskning og utvikling. Slike aktiviteter vil variere både i forhold til innovasjonsgrad og omfang av egen utvikling i forhold til standardprogrammer. Slik utvikling vil imidlertid ofte innebære tilpasning og videreutvikling av standard edb systemer og programmer hvor standardkomponenten utgjør en vesentlig del av det ferdige systemet.

Utgifter til aktiviteter som ikke regnes som forskning og utvikling må balanseføres dersom kriteriene for balanseføring er tilfredsstillt. Kriteriene vil ofte være tilfredsstillt for nyanskaffelse av systemer hvor standardkomponenten er stor i forhold til egne utviklingsaktiviteter.

Prosjekter knyttet til utvikling av edb programmer/systemer vil normalt omfatte en eller flere av følgende hovedfaser:

- a) *Forprosjekt*: Konseptarbeidelse, vurdering av nødvendig teknologi, og vurdering av og valg mellom alternativer
- b) *Applikasjonsutvikling*: Systemdesign, programmering, installasjon og testing
- c) *Oppfølging etter implementering*: Opplæring, justering og vedlikehold

Utgifter i applikasjonsutviklingsfasen vil ofte tilfredsstillte kriteriene for balanseføring som immateriell eiendel. Utgifter knyttet til forprosjekt eller oppfølging etter implementering vil sammen med utgifter til organisasjonsmessige endringer ol. normalt ikke innebære anskaffelse av en immateriell eiendel og ikke tilfredsstillte kravene til balanseføring.

Utgifter til løpende tilpasning og videreutvikling av eksisterende systemer skal normalt kostnadsføres som vedlikehold.

2.8 Spesifikasjon i regnskapet

2.8.1 Presentasjon i balansen

Regnskapslovens oppstillingsplan angir en inndeling av balanseførte identifiserbare immaterielle eiendeler som omfattes av standarden i følgende to hovedposter:

1. Immaterielle eiendeler

1. Forskning og utvikling
2. Konesjoner, patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter

Inndelingen innebærer at balanseførte utgifter til egen forskning og utvikling samt anskaffelseskost for kjøp av igangværende forskning og utvikling klassifiseres under post 1, 1, mens øvrige identifiserbare immaterielle eiendeler som hovedregel medtas i post 1, 2.

Når den regnskapspliktiges forhold tilsier det skal det etter regnskapsloven § 6-3 foretas ytterligere oppdeling eller tilføyelser av poster. Balanseførte identifiserbare eiendeler som hverken er forskning og utvikling eller en rettighet av den karakter som omtales i 1, 2, bør spesifiseres som egen post dersom disse er vesentlige.

Resultatet av forsknings- og utviklingsaktiviteter vil som regel ha en natur som gjør at eiendelen kunne medtas under post 1, 2 i oppstillingsplanen. Balanseførte utgifter til forskning og utvikling skal likevel medtas i post 1, 1 også etter at eiendelen er ferdig utviklet og tatt i bruk.

2.8.2 Noteopplysninger

Regnskapsloven § 7-14 krever at det skal opplyses om økonomisk levetid og valg av avskrivningsplan for hver av følgende poster i balansen:

- a) Forskning og utvikling
- b) Konesjoner, patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter

Arten av forskning og utvikling som drives skal angis og det skal videre opplyses om utgifter medgått til forskning og utvikling i regnskapsåret. Opplysning om utgifter til

forskning og utvikling krever at utgiftene kan måles pålitelig. Dette innebærer at kun utgifter knyttet til aktiviteter som foretaket har identifisert som forskning og utvikling og som kan skilles fra øvrige aktiviteter skal medtas.

Det skal opplyses om forventet samlet inntjening av pågående forskning og utvikling motsvarer medgåtte samlede utgifter. Med medgåtte utgifter menes de akkumulerte utgifter knyttet til prosjekter som er igangværende ved utgangen av regnskapsåret. For utgifter som ikke tilfredsstiller kravene til balanseføring vil foretakene oftest være i en situasjon hvor det ikke er grunnlag for å gi en slik uttalelse. Kravet må derfor anses å være knyttet utgifter til pågående forskning og utvikling som kunne ha vært balanseført.

Det følger videre av kravene til noteopplysninger om anleggsmidler i lovens § 7-12 at det skal opplyses om eventuell endring i avskrivningsplan, og for hver av postene ovenfor:

- a) anskaffelseskost med spesifisering av balanseførte låneutgifter knyttet til egentilvirkede anleggsmidler
- b) tilgang og avgang i løpet av regnskapsåret
- c) samlede avskrivninger, nedskrivninger og reverseringer av nedskrivninger
- d) avskrivninger, nedskrivninger og reverseringer av nedskrivninger i regnskapsåret

Det følger videre av lovens § 7-2 at det skal gis opplysninger om de regnskapsprinsipper som er anvendt for utgifter til egen forskning og utvikling dersom dette er vesentlig for forståelsen av regnskapet

For regnskapsbrukeren er det i første rekke informasjon som gjør brukeren i stand til å vurdere inntektspotensialet som følge av forsknings- og utviklingsaktiviteter som er mest relevant. Opplysninger om størrelsen på utgifter til forskning og utvikling vil bare delvis gi slik informasjon. Dersom det er vesentlig for forståelsen av regnskapet skal det gis ytterligere beskrivelse av de forsknings- og utviklingsaktiviteter som utøves av foretaket. Slike opplysninger skal gis i note til årsregnskapet eller i årsberetningen.

Omfattende vurderinger og beskrivelser av fremtidig anvendelsesområde og inntekts- eller innsparingspotensiale bør normalt medtas i andre deler av årsrapporten enn årsregnskapet.

3. Standard

3.1 Regnskapsføring

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

- er identifiserbare, og
- kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket

Immaterielle eiendeler skal på anskaffelsestidspunktet balanseføres dersom anskaffelseskost kan måles pålitelig. Utgifter til egen tilvirkning av identifiserbare immaterielle eiendeler skal balanseføres fra det tidspunkt det er sannsynlig at utviklingsarbeidet vil resultere i en identifiserbar immateriell eiendel for foretaket.

Foretaket kan som alternativt regnskapsprinsipp velge å bruke unntaksregelen i regnskapsloven § 5-6, og kostnadsføre utgifter til egen forskning og utvikling.

Låneutgifter inngår i anskaffelseskost og skal derfor balanseføres, med mindre foretaket velger alternativt regnskapsprinsipp og kostnadsfører dem i samsvar med unntaksregelen i regnskapsloven § 5-4 tredje ledd.

Immaterielle eiendeler med begrenset økonomisk levetid skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan.

Nedskrivning og reversering av nedskrivning på immaterielle eiendeler skal skje i samsvar med NRS Nedskrivning av anleggsmidler.

Utgifter til egen tilvirkning som kostnadsføres på grunn av at kriteriene for balanseføring ikke er tilfredsstillt skal ikke tilbakeføres dersom kriteriene på et senere tidspunkt blir tilfredsstillt.

3.2 Presentasjon og tilleggsopplysninger

Det skal gis opplysning om økonomisk levetid, valg av avskrivningsplan og eventuell endring i avskrivningsplan for hver av følgende poster i balansen:

- a) Forskning og utvikling
- b) Konesjoner, patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter

For hver av postene skal det videre gis opplysning om:

- a) anskaffelseskost med spesifisering av eventuelt balanseførte låneutgifter knyttet til egenutviklede immaterielle eiendeler
- b) tilgang og avgang i løpet av regnskapsåret
- c) samlede avskrivninger, nedskrivninger og reverseringer av nedskrivninger
- d) avskrivninger, nedskrivninger og reverseringer av nedskrivninger i regnskapsåret

For forskning og utvikling skal det særskilt opplyses om samlede utgifter medgått til forskning og utvikling i regnskapsåret. Det skal opplyses om forventet samlet inntjening av pågående forskning og utvikling motsvarer medgåtte samlede utgifter. Arten av forskning og utvikling som drives skal angis.

Dersom det er vesentlig for forståelsen av regnskapet skal de regnskapsprinsipper som er anvendt for utgifter til egen forskning og utvikling opplyses. Vesentlige pågående forsknings- og utviklingsaktiviteter beskrives i note til årsregnskapet.

4. Ikrafttredelse og overgangsregler

Denne standarden er omgjort fra foreløpig til endelig standard i november 2012 med virkning for regnskapsår som starter 1. januar 2013 eller senere. Tidligere anvendelse er tillatt.

Det er ingen plikt til å anvende standarden med tilbakevirkende kraft ved omarbeidelse av sammenligningstall.
