

Bernt Vetle Skjølaas
Sigurd Seierstad

Regnskapsføring av egenutviklet programvare

Analyse av noen norske selskapers tilpasning til NGAAP

Accounting for self-developed software

Analysing a selection of Norwegian companies' adaptation to NGAAP

MASTEROPPGAVE - Økonomi og administrasjon/siviløkonom
Trondheim, Mai 2018

Hovedprofil: Økonomistyring

Veileder: Tor-Eirik Olsen

Forord

Denne oppgaven inngår i avslutningen på et toårig masterstudium i økonomi og administrasjon ved NTNU Handelshøyskolen. Oppgaven er skrevet våren 2018 innenfor hovedprofilen økonomistyring og utgjør 30 studiepoeng.

Studien omhandler regnskapsmessig behandling av egenutviklet programvare. Dette var noe vi ble interessert i å fordype oss i, da vi ønsket å skrive om et tema innenfor regnskap med stor grad av skjønnsmessige vurderinger. Temaet var i tillegg viet lite plass i tidligere forskning, noe som gjorde det mer interessant å studere.

Studien har vært en krevende, men lærerik prosess. I forkant av oppgaven hadde vi ikke innsikt i gjeldende regelverk og lover for behandlingen av egenutviklet programvare. I løpet av arbeidsprosessen har vi fått god innsikt i både regelverk og regnskapspraksis. Dette er gode erfaringer vi tar med oss videre i arbeidslivet.

Vi vil takke våre veiledere Tor-Eirik Olsen, Even Fallan og Lars Fallan for konstruktive og gode innspill gjennom hele prosessen. En stor takk rettes også til alle våre informanter, som tok seg tid til å dele sine erfaringer og tanker rundt den regnskapsmessige behandlingen av sin egenutviklede programvare. Uten deres bidrag ville vi ikke kunne gjennomført denne studien. Videre vil vi takke fagekspertene vi intervjuet, som ga oss større forståelse for lover og regnskapsregler knyttet til temaet. Avslutningsvis vil vi takke venner og familie, og ikke minst hverandre for et godt samarbeid.

Innholdet i denne masteroppgaven står for forfatterens regning.

Trondheim, 23. Mai, 2018

Bernt Vetle Skjølaas

Sigurd Seierstad

Sammendrag

Denne studien omhandler regnskapsmessig behandling av egenutviklet programvare etter NGAAP. Målet med studien har vært å få innblikk i gjeldende regelverk og standarder, samt hvordan et utvalg norske selskap forholder seg til disse. Dette har blitt gjort ved en kvalitativ studie med bruk av intervju og gjennomgang av årsrapporter.

I løpet av studien blir det redegjort for gjeldende regnskapsregler og standarder, samt regnskapsmessige utfordringer knyttet til egenutviklet programvare. Her trekkes spesielt kritikken mot regnskapsstandardens (NRS 19) utviklingsmetodikk for programvare frem. Gjennom intervju med fire fagspesialister og representanter fra sju selskap kommer det frem at praktisk tilnærming til gjeldende lovverk varierer. Studien svarer på følgende problemstilling:

“Hvordan forholder noen norske selskaper seg til gjeldende regnskapsregler og standarder for behandlingen av egenutviklet programvare i regnskapet?”

Denne problemstillingen blir strukturert gjennom tre forskningsspørsmål. Studien viser forskjeller i regnskapspraksis både mellom og innad i selskapene. Studien konkluderer med at disse forskjellene kan forklares med bakgrunn i funn om ulike motiv, liten kjennskap til regelverket og betydningen av ekstern regnskapsfører/revisors rolle. Studien kobler et rammeverk for adopsjon av innovasjoner opp mot selskapers tilpasning til regnskapsregler, og anvender ulike attributter for å forstå adopsjonen av reglene. Avslutningsvis diskuteres gjeldende praksis opp mot kvalitetskriterier for regnskapsinformasjon.

Abstract

This study deals with accounting practice regarding self-developed software in accordance with NGAAP. The study aims to gain insight into current regulations and standards, and how a selection of Norwegian companies relies upon these. This has been done through a qualitative study using interview and a review of annual reports.

Through this study, accounting laws and standards are presented, as well as accounting challenges related to self-developed software. In particular, criticism of the accounting standard's (NRS 19) development methodology for software is highlighted. Interviews with four specialists and representatives from seven companies, shows that the practical approach to current regulations varies. The study answers the following research question:

“How does a selection of Norwegian companies comply with current accounting rules regarding self-developed software?”

This research question is structured through three sub questions. The study shows differences in accounting practices both between and inside the companies. The study concludes that this can be explained by differences in motivation, lack of knowledge regarding the rules and the importance of the external accountant and/or auditor. This study uses a framework for adoption of innovations to discuss the companies adoption of laws and standards, and applies different attributes to better understand the adoption of the rules. The study ends with a discussion of current accounting practice against quality characteristics of accounting information.

Begrepsliste

EDB - Elektronisk databehandling

FoU - Forskning og utvikling

GRS - God regnskapsskikk

IAS - International accounting standards

IASB - International Accounting Standards Board

IFRS - International Financial Reporting Standards

NESH - Den nasjonale forskningsetiske komite for samfunnsvitenskap og humaniora

NGAAP - Norsk god regnskapsskikk, bestående av norske regnskapsstandarder og Regnskapsloven av 7.7.1998

NRS - Norsk regnskapsstandard

NRS(F) - Foreløpig norsk regnskapsstandard

NSD - Norsk senter for forskningsdata

NTNU - Norges teknisk-naturvitenskapelige universitet

Rskl - Regnskapsloven

US GAAP - (United States) Generally Accepted Accounting Principles

Innholdsfortegnelse

Forord	i
Sammendrag.....	ii
Abstract.....	iii
Begrepsliste	iv
Innholdsfortegnelse	v
Figur- og tabelloversikt	viii
1. Innledning.....	1
1.1 Aktualisering	1
1.2 Studiens formål.....	4
1.3 Problemstilling	5
1.4 Avgrensning.....	5
1.5 Tidligere forskning.....	6
1.6 Oppgavens videre struktur	8
2. Regnskapsmessig rammeverk	9
2.1 Regnskapets funksjoner.....	9
2.1.1 Konseptuelt rammeverk.....	9
2.1.2 Kvalitet på regnskapsinformasjonen	10
2.1.3 Norsk regnskapslovgivning	13
2.2 Immaterielle eiendeler.....	16
2.2.1 Kriterier for balanseføring av immaterielle eiendeler	16
2.2.2 Forskning- og utviklingskostnader	18
2.2.3 Regnskapslovens spesielle vurderingsregel § 5-6	20
2.2.4 Noteopplysninger.....	22
2.3 Egenutviklet programvare i regnskapet	23
2.3.1 Programvareutvikling.....	23
2.3.2 Regnskapsbehandling av egenutviklet programvare i NGAAP.....	24
2.3.3 Regnskapsutfordringer ved programvareutviklingens faser	27
3. Teoretisk rammeverk.....	31
3.1 Adopsjon av lover og regelverk	31
3.2 Oppfattede attributter av innovasjoner	33
3.3 Endringsagenter.....	37

4. Metode	38
4.1 Metodisk tilnærming	38
4.1.1 Vitenskapsteori og forskningsprosessen.....	38
4.1.2 Forskningsdesign	39
4.1.3 Metodevalg	40
4.2 Utvalg av enheter	41
4.2.1 Datakilder	41
4.2.2 Utvalg av fagrepresentanter	42
4.2.3 Utvalg av analyseenheter - Selskap	43
4.3 Datainnsamling	45
4.4 Datahåndtering	48
4.5 Dataanalyse	49
4.6 Rapportering	50
4.7 Etiske betraktninger	50
5. Empiri og analyse	52
5.1 Forskningsspørsmål 1 - Hvilke motiver ligger til grunn for selskapenes valg mellom balanseføring og kostnadsføring av egenutviklet programvare?	52
5.1.1 Programvare som FoU og valg av prinsipp	52
5.1.2 Motiv for regnskapsmessige valg.....	54
5.1.3 Oppsummering av forskningsspørsmål 1	61
5.2 Forskningsspørsmål 2 - Hvordan oppfatter og tolker selskapene kriteriene for balanseføring av immaterielle eiendeler?	62
5.2.1 Forholder seg indirekte til kriteriene for balanseføring	62
5.2.2 Unntak fra kriteriene om balanseføring	63
5.2.3 Vurderingen av kriteriene for balanseføring	64
5.2.4 Oppsummering av forskningsspørsmål 2.....	72
5.3 Forskningsspørsmål 3 - I hvilken grad forholder selskapene seg til NRS 19 2.7.3 sine føringer og bestemmelser?	73
5.3.1 Bevissthet om NRS 19 2.7.3.....	73
5.3.2 Identifisering med NRS 19 2.7.3 sin inndeling i faser	74
5.3.3 Regnskapsmessig behandling av fasene i NRS 19 2.7.3.....	76
5.3.4 Oppsummering av forskningsspørsmål 3.....	82

6. Diskusjon.....	83
6.1 Diskusjon av hovedfunn	83
6.1.1 Motiv påvirker bruken av regelverket	83
6.1.2 Liten kjennskap til gjeldende regnskapsregler og standarder.....	86
6.1.3 Ekstern regnskapsfører/revisor som endringsagent.....	88
6.2 Diskusjon av funn opp mot kvalitetskriteriene for regnskap	91
6.2.1 Sammenlignbarhet	91
6.2.2 Regnskapspraksis påvirker informasjonens pålitelighet.....	94
6.2.3 Vurdering av regnskapsinformasjonens relevans	95
7. Konklusjon og forslag til videre forskning.....	97
7.1 Konklusjon	97
7.2 Videre forskning	99
Litteraturliste.....	100
Vedlegg	106
Vedlegg 1 - Mal for utsendt epost til selskaper.....	106
Vedlegg 2 - Mal for intervjuguide med selskaper.....	107
Vedlegg 3 – Selskapsbeskrivelser	110

Figur- og tabelloversikt

Figur 1 - Utviklingen mellom fysiske og immaterielle verdier.	1
Figur 2 - Kvalitetskrav for regnskap.	11
Figur 3 - Kriterier for balanseføring av en egenutviklet immateriell eiendel.	21
Figur 4 - Utviklingsmetodikk for programvare.	24
Figur 5 - Klassifisering av immaterielle eiendeler.	25
Figur 6 - Rogers (2003) sitt rammeverk for adopsjon av innovasjoner	32
Figur 7 - Forskningsprosessen.	39
Tabell 1 - Oversikt over analyseenheter	45
Tabell 2 - Oversikt over intervju	47
Tabell 3 - Bakgrunn for valget mellom kostnadsføring og balanseføring	54
Tabell 4 - Bevissthet om NRS 19 sin inndeling i faser for programvareutvikling	73
Tabell 5 - Identifisering med NRS 19 sin faseinndeling	75
Tabell 6 - Hvordan skiller selskapene mellom utvikling og vedlikehold.....	80
Tabell 7 - Oversikt over regnskapsførere og revisor	88
Tabell 8 - Selskapsbeskrivelser	115

1. Innledning

1.1 Aktualisering

Verdiskapning skjer på andre måter enn tidligere, og organisasjoners aktiviteter er i endring. Immaterielle eiendeler utgjør en stadig større andel av selskap sine verdier (Sullivan og Sullivan, 2000; Heskestad, 2018). Immaterielle eiendeler skiller seg fra materielle eiendeler ved at de ikke har fysisk substans.



Figur 1 - Utviklingen mellom fysiske og immaterielle verdier.
Hentet fra Lev og Gu (2016).

Figur 1 viser utviklingen i investeringer innenfor privat sektor i USA i tidsperioden 1977-2014, og er ment som en illustrasjon for utviklingen av investeringer i forholdet mellom fysiske og immaterielle eiendeler i nyere tid.

Forskning og utvikling (FoU) er en type immateriell eiendel. Når foretak gjør investeringer i FoU, så er det fordi de ønsker og tror at dette vil bidra til å generere inntekter i fremtiden. Utgifter til forskning og utvikling utgjør betydelige summer for selskaper innenfor helse, farmasi, bioteknologi og programvareutvikling (Walker og Oliver, 2005). Ifølge forskningsrådets årsrapport om skattefunn for 2016 er trenden innenfor forsknings- og utviklingsaktiviteter, knyttet særlig til IKT og digital innovasjon (Forskningsrådet, 2017). Omtrent 50% av alle SkatteFUNN-prosjekter i 2016 har vært IKT-relaterte aktiviteter (ibid.). Fremtidens selskaper må ta innover seg den økende digitalisering av samfunnet, og evnen til å

overleve henger i stor grad sammen med evnen til å utvikle seg. Andersen og Sannes (2017) understreker viktigheten av at selskaper utvikler seg for å tilpasse seg fremtiden. De argumenterer for at forretning og teknologi er to sider av samme sak og at *“alt, i alle fall alle endringer, skjer i programvare”* (Ibid.).

Ifølge Stenberg og Sjøvold (2016) blir utvikling av programvare stadig mer relevant for flere typer selskap. De hevder at alle selskaper er programvareselskaper, eller at de må bli det for å overleve. I likhet med Andersen og Sannes (2017) anser de programvareutvikling som essensielt for langsiktig overlevelse. Hverdagen er i økende grad fylt av programvareløsninger. Bak løsningene finnes det ofte selskap som har brukt ressurser på å utvikle disse. Selskapene som utvikler programvare håper at denne skal generere inntekter i fremtiden. Det kan tenkes at disse selskapene ikke har finansregnskapet i hovedfokus når de utvikler programvare. Fokus vil heller være på selve programvareutviklingen og hvordan få solgt denne i markedet. Dersom fokuset på regnskapet er mindre, kan det tenkes å få betydning for den regnskapsmessige behandlingen. For omverdenen derimot, vil den regnskapsmessige behandlingen av egenutviklet programvare ha betydning for hvordan de vurderer selskapene. Et av formålene med regnskapsinformasjon er å hjelpe potensielle investorer og kreditorer å vurdere usikkerheten rundt fremtidige kontantstrømmer og virksomhet (Lev, 2008), samt gi et mest mulig korrekt bilde av en organisasjons aktiviteter og verdier (Kristoffersen, 2016).

Når immaterielle eiendeler og aktiviteter til programvareutvikling blir en større del av organisasjoners virksomhet, så blir den regnskapsmessige behandlingen av disse viktigere. For at regnskapet skal bevare sin funksjon og formål bør det bidra med beslutningsrelevant informasjon, og gi et korrekt bilde av selskapets virksomhet. Regnskapsmessige vurderinger av immaterielle eiendeler kan være mer usikre, og tidligere studier har blant annet sett på hvordan regnskapets informasjonsverdi påvirkes av investeringer i immaterielle eiendeler (Lev og Zarowin, 1999; Hoegh-Krohn og Knivsflå, 2000).

Det som gjør regnskapsmessig behandling av programvareutvikling interessant, er at det oppstår en rekke utfordrende spørsmål. I likhet med andre immaterielle eiendeler, vil den regnskapsmessige behandlingen av egenutviklet programvare kreve et større innslag av subjektive vurderinger enn andre typer eiendeler. Dette er utfordringer knyttet til vurderingen

av teknisk gjennomførbarhet, kommersiell levedyktighet, økonomisk levetid og hvorvidt endringer i programvaren utgjør forbedringer eller vedlikehold av eksisterende funksjonalitet (Walker og Oliver, 2005). Med subjektive vurderinger følger muligheter for ulik praksis, som kan ha bakgrunn i årsaker som preferanser, kompetanse og interesse. Stenberg og Sjøvoll (2016) problematiserer at den norske standarden nr. 19 for behandlingen av immaterielle eiendeler bygger på en utdatert utviklingsmetodikk for programvareutvikling. Dette kan tenkes å gjøre de regnskapsmessige vurderingene av egenutviklet programvare enda mer utfordrende.

Tradisjonelt har diskusjonen rundt regnskapsmessig behandling av egenutviklede immaterielle eiendeler, knyttet seg til hvorvidt utgiftene som påløper skal aktiveres i selskapets balanse og avskrives over en lengre levetid, eller om de skal kostnadsføres fortløpende. Walker og Oliver (2005) har observert en historisk endring i vurderingen mellom balanseføring og løpende kostnadsføring. Det dominerende synet var frem til slutten av 1970-tallet at regnskapet skulle sammenstille kostnader med tilhørende inntekter. I nyere tid har det vært økende fokus på i hvilken grad investeringene fører til en anskaffelse av en identifiserbar eiendel. Fokuset er således flyttet til hvorvidt også kostnadene til programvareutvikling oppfyller kriteriene for en eiendel (Walker og Oliver, 2005). De ulike standardsetterne legger ulike hensyn til grunn når de vurderer hvorvidt standarden skal legge føringer for løpende kostnadsføring eller balanseføring av utviklingskostnadene. I flere regnskapsstandarder, inkludert den norske, eksisterer det mange subjektive vurderinger som gjør det mulig for selskap å ta ulike valg innenfor samme regelverk. Når dette skjer kan informasjonsverdien av regnskapet svekkes, da det blant annet vil bli vanskeligere å sammenligne selskaper basert på regnskapsinformasjon.

Hvorvidt valget mellom balanseføring og løpende kostnadsføring har betydning for informasjonsverdien til regnskapet, har vært gjenstand for diskusjon i tidligere forskning (Aboody og Lev, 1998; Mohd, 2005). Vurderingen vil ha betydning for regnskapets fremstilling av bunnlinjen, som er et viktig vurderingskriterium for mange eksterne interessenter og brukere av regnskapet (Kinserdal, 2008). Andre studier har undersøkt om selskap bruker de regnskapsmessige vurderingene rundt immaterielle eiendeler til å være opportunistiske (Oswald og Zarowin, 2005; Markarian, Pozza og Prencipe, 2008). Med dette menes at de utnytter de skjønsmessige vurderingene i regnskapet, og den asymmetriske

informasjonen til å villedde regnskapsbrukerne for å oppnå egne fordeler. Det kan også tenkes at selskap kan ha andre motiv ved vurderingene rundt den regnskapsmessige behandlingen av egenutviklet programvare. Motiv eller regnskapsmessige preferanser kan påvirke hvordan selskap forholder seg til gjeldende regnskapsregler. Ifølge Kinserdal (2014) bør de som vurderer og verdsetter selskap, være spesielt oppmerksomme på hvordan et selskap har behandlet utgifter til FoU og andre immaterielle eiendeler i regnskapet. Dette har betydning for vurderingen av et selskap sine aktiviteter og prestasjoner.

1.2 Studiens formål

Denne studiens formål er å gi innblikk i hvordan noen norske selskap forholder seg til gjeldende regnskapsregler og standarder, for regnskapsføringen av utgifter til egenutviklet programvare. Dette innebærer å kartlegge hvordan og på hvilken måte selskap forholder seg, til de mange skjønsmessige vurderingene og valgene i regnskapet. Studiens bidrag vil være å gi økt forståelse og bevissthet omkring utfordringer i gjeldende lovverk, og videre hvordan selskap forholder seg til dette. Vårt bidrag vil således kunne være verdifullt for brukere av regnskapsinformasjon, som vil få et innblikk i selskaper sin bevissthet til og forståelse av gjeldende regelverk. Studien gir innsikt i hvilke tanker og motivasjon som kan ligge til grunn for regnskapsmessige valg, og hvordan vi kan forstå disse med utgangspunkt i eksisterende teori. Her kobles regnskapsmessige tilpasning til gjeldende regelverk med Rogers (2003) sitt rammeverk for adopsjon av innovasjoner. Denne koblingen er i liten grad gjort i en norsk kontekst tidligere, og vår studie er en av de første som gjør denne.

Flere tidligere studier er gjort i en internasjonal kontekst, av selskaper som avlegger regnskapet etter US GAAP (United States - Generally Accepted Accounting Principles) eller IFRS (International Financial Reporting Standards). I en norsk kontekst er det tidligere gjort studier av store børsnoterte selskap sin regnskapspraktisering, mens det på generell basis er lite forskning på små og mellomstore selskap som følger NGAAP (Norsk god regnskapsskikk). Tidligere norske studier om regnskapspraktisering av FoU har blant annet foregått for selskap innenfor bioteknologi eller medisin. Dette er to bransjer som i likhet med programvareutvikling har høy forekomst av FoU-aktiviteter. I en norsk kontekst finner vi lite studier av regnskapsmessig behandling av programvareutvikling, og vår studie er således et bidrag til fagfeltet.

Den norske regnskapsloven av 1998 og den norske regnskapsstandarden NRS 19 - immaterielle eiendeler fra 2012, legger føringer for hvordan selskap skal behandle sine utgifter til egenutviklet programvare i regnskapet. I hvilken grad selskap er bevisste rundt innholdet i regelverket, og hvordan de forholder seg til dette er gjenstand for denne studien.

1.3 Problemstilling

Studiet søker å gi svar på følgende problemstilling:

“Hvordan forholder noen norske selskaper seg til gjeldende regnskapsregler og standarder for behandlingen av egenutviklet programvare i regnskapet?”

Med hvordan selskap forholder seg til regnskapsreglene mener vi hvilken motivasjon, interesse og kjennskap som ligger til grunn for bruken av regelverket, men også selskapenes regnskaps- og rapporteringspraksis. For å besvare problemstillingen på en best mulig måte har vi skissert følgende tre forskningsspørsmål.

1. Hvilke motiver ligger til grunn for selskapenes valg mellom balanseføring og kostnadsføring av egenutviklet programvare?
2. Hvordan oppfatter og tolker selskapene kriteriene for balanseføring av egenutviklet programvare?
3. I hvilken grad forholder selskapene seg til NRS 19 2.7.3 sine føringer og bestemmelser?

1.4 Avgrensning

Studien er avgrenset til et utvalg norske aksjeselskap som følger NGAAP. Dette innebærer at studien ikke ser på norske børsnoterte selskap, eller andre som fører regnskap etter IFRS. Studien fokuserer på selskapenes regnskapsmessige vurderinger med utgangspunkt i gjeldende norske regnskapsregler og standarder, og har dermed gått bort i fra en diskusjon opp mot IFRS-regelverket og bestemmelsene i forslaget til ny norsk regnskapslov. Studien har fokus på selskap som har drevet med utvikling av programvare i årene etter 2012. Dette fordi NRS 19 for immaterielle eiendeler ble endelig ferdig dette året. Vårt fokus er på egenutviklet programvare. Dette innebærer at vi ikke velger å fokusere på selskap som kun har befatning

med andre typer immaterielle eiendeler slik som goodwill, utsatt skatt eller annen FoU som ikke er tilknyttet programvareutvikling.

Denne studien fokuserer på hvordan selskap forholder seg til gjeldende regelverk, og hvilke vurderinger som ligger bak valgmulighetene i regnskapsføringen. Dermed har studien begrenset seg til å se problemstillingen fra et selskapsperspektiv. Likevel har vi valgt å få innspill fra fageksperter om hva som legger føringer for praksis. I studien har vi avgrenset oss bort ifra å kartlegge regnskapsbrukernes vurderinger av egenutviklet programvare i regnskapet. Avslutningsvis diskuterer vi likevel betydningen av våre funn, sett opp imot et brukerperspektiv. Studien gir innsikt i ulike motiv for regnskapsmessige valg. Motiv for regnskapsmessige valg vil fort assosieres med begrep fra regnskapslitteraturen som regnskapsmanipulasjon og/eller “earnings management”/resultatstyring. Dette er en stor del av tidligere forskning, men vi har imidlertid avgrenset oss bort fra denne delen av regnskapslitteraturen i vår studie. Likevel kommenteres dette kort i de tilfellene empirien gjør “earnings management” til en naturlig assosiasjon.

1.5 Tidligere forskning

Innenfor regnskapslitteraturen og temaet immaterielle eiendeler har fokuset i tidligere studier vært rettet mot hvordan regnskapsmessig behandling påvirker kvaliteten og informasjonsverdien i regnskapet. Videre har flere studier fokusert på hvorvidt vurderingen mellom kostnadsføring og balanseføring av FoU, kan ses med bakgrunn i motiver for resultatstyring. Ingen av disse tilnærmingene er hovedfokus i denne studien, men begge danner et bakteppe det er verdt å kjenne til.

Regnskapets informasjonsverdi

Lev og Zarowin (1999) undersøker hvorvidt regnskapets informasjonsverdi påvirkes av selskapers investeringer i immaterielle eiendeler, særlig med fokus på FoU. De dokumenterer en systematisk nedgang i nytten av finansiell informasjon for investorer, og kobler dette med økende investeringer i immaterielle verdier i samme tidsperiode. Dette mener de skjer da regnskapet mangler evnen til å ta hensyn til immaterielle ressurser (Lev og Zarowin, 1999). Hoegh-Krohn og Knivsfå (2000) hevder at immaterielle eiendeler ikke alltid kommer frem av regnskapet, da de ofte behandles som kostnader og ikke investeringer. Dette mener de svekker kvaliteten på regnskapsinformasjonen. De ser på utfordringen ved den regnskapsmessige

behandlingen av immaterielle verdier i en skandinavisk kontekst. Videre etterlyser de forbedring i regnskapsføring av immaterielle verdier, da viktigheten av disse verdiene er økende for selskaper (Hoegh-Krohn og Knivsflå, 2000).

Flere utenlandske studier har sett spesifikt på utgifter som oppstår ved utvikling av programvare (Aboody og Lev (1998); Mohd (2005) og Ciftci (2010)). Aboody og Lev (1998) tar særlig for seg utfordringene knyttet til behandlingen av programvareutvikling i regnskapet i en amerikansk kontekst. Temaet har i den amerikanske konteksten vært særlig aktuelt, da programvareutvikling som eneste unntak blant utgifter til FoU er tillatt å balanseføre (FASB, 1985). I kjølvannet av dette har det oppstått en debatt omkring usikkerheten av om investeringer i programvareutvikling gir en god prediksjon for fremtidig inntjening eller ikke. Aboody and Lev (1998) konkluderer med at balanseføring av disse utgiftene gir relevant informasjon til investorene. Mohd (2005) finner at informasjonsasymmetri er langt lavere for selskap som balansefører utgifter til programvare, enn for de som kostnadsfører disse. Ciftci (2010) hevder derimot at fremtidig verdi knyttet til programvareutvikling er svært usikker, og konkluderer med at balanseføring av disse beløpene ikke forbedrer kvaliteten på regnskapsinformasjonen i en amerikansk kontekst.

Earnings management

Tidligere studier har fokusert på mulige motiv bak regnskapsmessige vurderinger av FoU. Disse forsøker å avdekke hvorvidt selskap bruker mulighetene i regnskapet til å påvirke hvordan de ser ut, for sine omgivelser i enkeltsituasjoner. Flere studier, herunder Oswald og Zarowin (2005) og Markarian, Pozza og Prencipe (2008), finner tilfeller der balanseføring av utgifter til FoU kan ha vært motivert av resultatstyring. Studiene er gjennomført for selskap som forholder seg til bestemmelsene i IAS 38, hvor det er skjønnsmessige vurderinger rundt balanseføring eller kostnadsføring. Grøndalen (2012) baserer sin undersøkelse på Markarian, Pozza og Prencipe (2008) når han ser dette i en norsk kontekst. Grøndalen (2012) studerer om prinsippvalget mellom kostnadsføring og balanseføring av FoU i NGAAP, kan knyttes til motiver for resultatstyring blant norske selskaper. Han finner at selskap uavhengig av prinsippvalg kutter i FoU-aktiviteter for å oppnå kortsiktige resultatmål. Derimot finner han ikke støtte for at selskap som følger norsk regnskapslovs prinsippvalg for FoU, er sterkt motivert av incentiver for resultatstyring.

1.6 Oppgavens videre struktur

Oppgaven består av totalt syv kapitler. I kapittel 2 presenterer vi regnskapsteori og relevant lovverk innenfor norsk god regnskapsskikk (NGAAP), herunder lover og bestemmelser i regnskapsloven av 1998, samt standardene NRS 8 - God regnskapsskikk for små foretak og NRS 19 - Immaterielle eiendeler. Kapitlet er med for å gi leseren innblikk i gjeldende lover og regelverk som norske selskap skal forholde seg til, ved regnskapsmessig behandling av egenutviklet programvare. Oppgavens kapittel 3 utgjør et teoretisk rammeverk. Her gjør vi rede for hvordan Rogers (2003) sitt rammeverk for adopsjon av innovasjoner kan knyttes til bruken av lover og regnskapsregler. I kapittel 4 tar vi leseren gjennom vårt valg av metode og begrunnelser for denne. Kapittel 5 består av både empiri og analyse hvor vi besvarer de stilte forskningsspørsmålene. I kapittel 6 diskuterer vi de mest sentrale funnene i studien. Her forklarer vi hvordan funnene kan forstås ved bruk av det teoretiske rammeverket, og videre hvilke betydninger dette har for kvaliteten på regnskapsinformasjon. I kapittel 7 gir vi vår konklusjon og anbefalinger om videre forskning.

2. Regnskapsmessig rammeverk

I dette kapitlet gjøres det rede for grunnleggende regnskapsforståelse, herunder formålet med regnskap og kvaliteten på regnskapsinformasjon. Kapitlet tar videre for seg immaterielle eiendeler og programvareutvikling med tilhørende lover og regnskapsstandarder. Dette danner til sammen det regnskapsmessige rammeverket for behandlingen av egenutviklet programvare i regnskapet.

2.1 Regnskapets funksjoner

Et regnskap består av resultatregnskap og balanse med tilhørende noteopplysninger. Resultatregnskapet viser aktiviteten for en periode, mens balansen viser den finansielle stillingen på et bestemt tidspunkt. Normalt er denne perioden ett kalenderår, som kommuniseres ut som historisk data i påfølgende år (Kristoffersen, 2008). Formålet til regnskapet er å måle og kommunisere ut informasjon om økonomien i en virksomhet til brukerne av regnskapet (Kristoffersen, 2016). Finansregnskap etterspørres av to ulike årsaker (Gjesdal, 1981). Disse er beslutningstakers etterspørsel etter relevant informasjon, og informasjonsbehovet til bruk i evalueringen og kontrollen av ledere og deres ressursforbruk. Beslutningsformålet har fokus mot fremtiden, mens kontrollformålet har fokus bakover for å se hvilke resultater som er oppnådd (Kvifte og Johnsen, 2008). Brukerne av regnskapet har ulikt informasjonsbehov, derfor deler Kristoffersen (2016) brukerne inn i tre hovedkategorier; ledelsen, brukere med direkte finansielle interesser i bedriften og andre brukere. Regnskapet må ta hensyn til de ulike gruppene sitt behov for informasjon. En leder vil eksempelvis trenge detaljerte og hyppige oppdateringer om hva som skjer i bedriften. Informasjonsbehovet som etterspørres fra regnskapet handler både om å se bakover, men også for å predikere fremtiden. Regnskapet skal fylle mange funksjoner, den viktigste av disse er å få ut beslutningsnyttig informasjon til riktig bruker.

2.1.1 Konseptuelt rammeverk

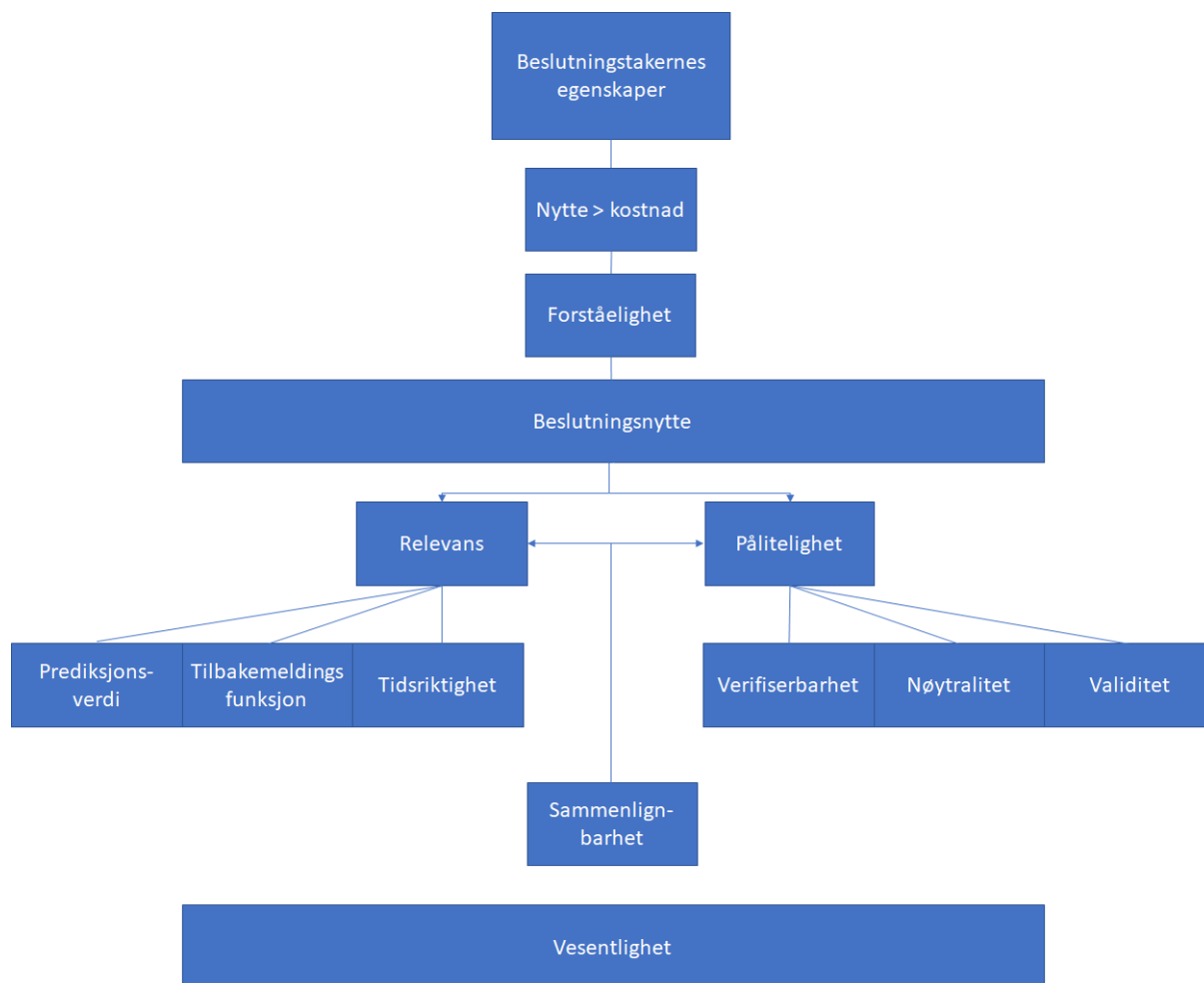
Et konseptuelt rammeverk er en teoretisk overbygning for regnskapsføring (Kristoffersen, 2008). Her skiller det mellom deskriptive og normative rammeverk. Et deskriptivt rammeverk vil forsøke å forklare faktiske sammenhenger, mens et normativt rammeverk tar utgangspunkt i en referanseramme som beskriver hvordan regnskapet bør utformes. Ved utarbeidelsen av

rammeverk vil det være en balansegang mellom kontrollformålet og beslutningsformålet. Disse kriteriene må altså balanseres ut fra hva man ønsker å oppnå med regnskapet.

Det deskriptive rammeverket er basert på erfaring, som kommer fra observasjoner av praksis (Kristoffersen, 2008). Rskl kapittel 4 bygger på et deskriptivt rammeverk. Ifølge Kristoffersen (2008) er en svakhet ved det deskriptive rammeverket, at løsningene ikke nødvendigvis utledes av interessenter sitt informasjonsbehov. Rammeverket i rskl er resultatorientert, som vil si at sammenstilling av periodens inntekter og kostnader har første prioritet (Langli, 2016). Rammeverket til IASB er balanseorientert og basert på et normativt rammeverk der målingen er verdibasert (Kristoffersen, 2008). Kvifte og Johnsen (2008) mener at man ikke kan utelukke at resultatorienteringen i rskl gir et bedre beslutningsgrunnlag enn hva en balanseorientering gjør. Både balanseorientering og resultatorientering vil begge kunne gi nyttig informasjon til både kontroll og beslutningsformål. Hvilken orientering som gir mest nyttig informasjon, vil imidlertid avhenge av hva regnskapsbrukeren sitt informasjonsbehov er.

2.1.2 Kvalitet på regnskapsinformasjonen

Med bakgrunn i regnskapets formål om informasjonsverdi er det utviklet en rekke kvalitetskrav for å vurdere regnskapsbrukerens nytte av regnskapet (Kvifte og Johnsen, 2008). Kvalitetskravene er oppsummert i figur 2, og er basert på modellen utviklet av FASB (Kvifte og Johnsen, 2008).



Figur 2 - Kvalitetskrav for regnskap.
Basert på: (Kvifte og Johnsen, 2008).

For regnskapsbrukerne må informasjonsnyttens av regnskapet være større enn kostnadene ved å fremskaffe informasjonen. Regnskapsinformasjonen skal være nyttig for regnskapsbrukerne. En avgjørende faktor for brukernes nytte er forståelighet. Forståelighetskriteriet dreier seg om at informasjonen som gis i regnskapet er enkel å forstå for brukerne. Videre er to av de viktigste faktorene for kvaliteten på informasjonen relatert til relevans og pålitelighet (Riahi-Belkaoui, 2004).

Relevans

Relevant beslutningsinformasjon evner å påvirke beslutninger ved å endre eller bekrefte forventninger knyttet til resultatet og konsekvensene av handlinger og aktiviteter. Dette vil si at informasjonen utgjør en forskjell i beslutningstakingen for regnskapsbrukerne (Kvifte og Johnsen, 2008). Kriteriet om relevans er videre knyttet til tidsriktighet,

prediksjonsverdi og tilbakemeldingsfunksjon. Prediksjonsverdi dreier seg om at informasjonen kan bidra til prognoser om fremtidige hendelser. Tilbakemeldingsfunksjonen viser til kontrollformålet og forutsetter at informasjonen kan bidra til å evaluere det ledelsen har oppnådd. Kriteriet om tidsriktighet knytter seg til at informasjonen i regnskapet er aktuell. For å sikre at informasjonen er relevant argumenteres det for at all vesentlig informasjon bør inkluderes i årsregnskapet.

Pålitelighet

At regnskapet er pålitelig innebærer at to eller flere uavhengige personer bør komme frem til det samme resultatet, dersom de anvender de samme reglene og standardene på de samme transaksjonene (Langli, 2010). Pålitelighet kan forklares ut fra tre underkriterier. Disse kriteriene er at regnskapsinformasjonen skal være verifiserbar, nøytral og at den er valid (Kvifte og Johnsen, 2008). Verifiserbarhet dreier seg om regnskapets objektivitet, og enigheten mellom de uavhengige regnskapsbrukerne. Validitet forstås som om informasjonen måler det den hevder å måle. Nøytralitet har fokus på at regnskapsinformasjonen ikke er påvirket av forutinntatte preferanser (Kvifte og Johnsen, 2008). Regnskapsmessige løsninger som gir høy relevans, kan ofte ha lav pålitelighet og motsatt. Ifølge Kvifte og Johnsen (2008) er det ofte en avveining mellom disse to kriteriene for kvalitet.

Sekundære kvalitetskrav

I tillegg til de primære kvalitetskravene er det utformet sekundære kvalitetskrav til regnskapsinformasjonen. Sentralt er her kriteriet om sammenlignbarhet. Dette innebærer at regnskapsinformasjonen skal være sammenlignbar med tanke på uniformitet og ensartethet, samt at det er konsistens mellom regnskapsperioder (Kvifte og Johnsen, 2008). Disse kravene gjør at informasjonen fra en årsrapport kan sammenlignes med informasjon fra andre årsrapporter (Langli, 2010). Uniformitet vil si at selskaper innad i en bransje er sammenlignbare, slik at årsrapporten kan sammenlignes med andre selskapers sine årsrapporter. Ensartethet vil si at man skal anvende de samme prinsippene over tid, noe som gjør det lettere å sammenligne et selskaps årsrapport fra år til år.

Ifølge Kvifte og Johnsen (2008) kan vesentlighetsterskelen kobles mot kriteriet om relevans. Dette begrunner de med at vesentlighetsbetraktningene bør gjøres med hvilken informasjon som er relevant for brukerne i bakhodet. Vesentlighetsterskelen ligger også til grunn for

vurdering av kvaliteten på regnskapsinformasjonen. Vurderinger rundt vesentlighet omhandler graden av nøyaktighet i regnskapet, og anses som en terskel for hva som skal inkluderes ved regnskapsføring (Riahi-Belkaoui, 2004). Selskap vil med bakgrunn i terskelen kunne unnlate fullstendig regnskapsmessig behandling, og fremdeles kunne oppfylle kravene til god regnskapsskikk. Eksempler på dette er at informasjon kan bli utelatt fordi den er uten interesse for brukerne, eller at beløpene er så små at det ikke gjør noen forskjell (Kvifte og Johnsen, 2008). Vesentlighetsterskelen for små foretak vil typisk ha høyere toleranse for feil. Videre vil andre faktorer være avgjørende, slik som selskapets økonomi og eiersituasjon.

Kvalitetskriteriet om rettviseende bilde

For IASB var relevans og pålitelighet de to grunnleggende kvalitetskravene i det konseptuelle rammeverket. I 2010 ble kravet om pålitelighet erstattet av kravet om rettviseende bilde (IASB, 2010). I tillegg til disse to presenteres det kvalitetskrav som fremgår av IASB om at regnskapsinformasjonen skal være forståelig, relevant, verifiserbar og sammenlignbar (IASB, 2010). Kravet om rettviseende bilde innebærer at regnskapet skal være nøytralt, komplett og feilfritt. Rettviseende bilde vil si at det skal gis et mest mulig korrekt bilde av virksomheten gjennom regnskapet. Regnskapsinformasjon skal ikke inneholde feil og være nøytralt (IASB, 2010).

2.1.3 Norsk regnskapslovgivning

I Norge følger vi et to-spor system, noe som vil si at vi har to lovgivninger. Dette innebærer IFRS for børsnoterte selskap, mens små og mellomstore foretak kan velge mellom å bruke IFRS og rskl (Pedersen et al, 2015). Denne oppgaven er avgrenset til selskaper som følger rskl, således vil fokuset ligge her.

Introduksjon av GRS rammeverket

NGAAP består av rskl, NRS og GRS. Med utgangspunkt i regnskapslovgivning, regnskapsprinsippene og god regnskapsskikk finner regnskapspraksis sin form (Kristoffersen, 2008). Det norske regelverket er utformet som en rammelov, dette for at regnskapslovgivningen skal være mer fleksibel for tilpasninger (Pedersen et al, 2015). Rskl § 4-6 forteller at årsregnskap skal utformes etter GRS, samtidig så skal ikke innholdet i GRS være i strid med rskl (Kristoffersen, 2008). Dette vil si at rskl går foran GRS ved utforming av regnskap. Ifølge Kristoffersen (2008) er GRS et dynamisk begrep som tillater at

regnskapspraksis endres over tid. Standardene knyttet til rskl er et supplement med anbefalinger til god regnskapsskikk, således går rskl sine bestemmelser også foran NRS. Utviklingen i GRS skjer gjennom praksis, teori og utviklingen i samfunnet. Domstolene vil i siste instans være med å fastsette hva det er som er god regnskapsskikk (Pedersen et al, 2015). Områder som ikke er regulert av lov eller regnskapsstandard, vil finne sin form gjennom praksis (Kristoffersen, 2008). Dette vil si at praksis kan være med å utvikle hva som regnes som GRS.

Grunnleggende regnskapsprinsipper

Den norske regnskapsloven er prinsippbasert og bygger på grunnleggende regnskapsprinsipper jf.rskl § 4-1. Disse prinsippene er bakenforliggende ved utarbeidelse av regnskap etter NGAAP. Kinserdal (2005) utdyper disse prinsippene nærmere.

Transaksjonsprinsippet går ut på at en transaksjon skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet. Det skal ha skjedd en økonomisk hendelse, som med sikkerhet kan konstateres og måles. Opptjeningsprinsippet handler om at inntekter først skal inntektsføres når de er opptjent, og transaksjonen er gjennomført. Inntjeningen skjer, uavhengig av kontantstrøm, når vare- eller tjenesteaktiviteter finner sted (Kinserdal, 2005). Opptjeningsprinsippet kan kobles mot sammenstillingsprinsippet, som handler om at inntekter skal kobles sammen med tilhørende kostnader i samme periode.

Etter rskl skal regnskapet bygge på registrerte data. Eiendeler balanseføres til kostpris, dette kalles for historisk kost prinsippet. Videre har vi forsiktighetsprinsippet som handler om at urealisert tap skal resultatføres. Konsistensprinsippet handler om å føre regnskapet etter de samme prinsippene over tid, dette følger av rskl § 4-4. Ved hyppige endringer av prinsippvalg vil det være vanskelig å forstå utviklingen i en virksomhet ved å se på regnskapet (Kinserdal, 2005). Dersom et selskap skal bytte prinsipp, må det være i tråd med lover, forskrifter og god regnskapsskikk.

Kvalitetskrav i NGAAP

GRS-fundamentet bygger på noen grunnleggende rapporteringskrav, som for praktiske formål anses å være like de kvalitative egenskapene som drøftes i modellen fra IASB (Langli, 2016), se figur 2. Kravene om sammenlignbarhet, pålitelighet, relevans og vesentlighet finnes

derimot ikke eksplisitt i rskl, og følger dermed av GRS. Kravet om ensartethet er formalisert gjennom rskl § 4-4, som sier at dersom man skal bytte prinsipp, så må det nye prinsippet gi et bedre bilde av selskapets inntjening og finansielle stilling (Langli, 2010). NGAAP har i større grad vektlagt kriteriet om pålitelighet i sin utforming, mens et av hovedargumentene bak innføringen av IFRS i Norge var å øke relevanskriteriet (Kvifte og Tofteland, 2008). Dette følger av at NGAAP er resultatorientert, mens IFRS er mer balanseorientert.

Kvalitetskriteriet om rettvise bilde av selskapets økonomiske situasjon er fokus i rskl § 3-2a. Denne angir at årsregnskapet skal gi et rettvise bilde av konsernets eiendeler, gjeld, samt finansielle stilling og resultat. Kravet om rettvise bilde går foran de tidligere nevnte kvalitative kravene til regnskapet (Langli og Tellefsen, 2005). Bestemmelsen i § 3-2a har bakgrunn i EU-direktiv som setter krav om at regnskapet skal gi "*a true and fair view*" (Pedersen et al., 2015). Dette innebærer at dersom bestemmelser i rskl kapittel 4 til 7 er uforenlig med dette, så kan bestemmelsen fravikes for å gi et rettvise bilde. Selskapet må ta en helhetlig vurdering av om regnskapet tilfredsstiller sin regnskapsmessige plikt. At bestemmelsen om rettvise bilde overstyrer andre bestemmelser benyttes bare ved særlige unntak, og ifølge Pedersen et al. (2015) er de ikke kjent med at dette har skjedd i praksis.

2.2 Immaterielle eiendeler

Immaterielle eiendeler skiller seg fra materielle ved at disse ikke har fysisk substans. Dette er eiendeler som det ikke er mulig å ta og føle på (Kinserdal, 2008). De immaterielle eiendelene har en verdi, men i motsetning til fysiske eiendeler kan de ofte være vanskelige å beregne. Videre skiller de seg også fra de finansielle, ved at de ikke er pengemessige eiendeler (Kristoffersen, 2016). Eksempler på immaterielle eiendeler kan være varemerker, goodwill, FoU, programvare og patenter.

Kristoffersen (2016) påpeker at immaterielle eiendeler ofte er forbundet med større usikkerhet enn andre eiendeler. Særlig trekker han frem usikkerheten ved måling. Usikkerheten er størst for verdier som er utviklet internt i selskapet (Kristoffersen, 2016). Ifølge Kinserdal (2008) er hovedtrenden at de immaterielle eiendelene bare vises dersom de er kjøpt. Egen utvikling av slike eiendeler balanseføres med forsiktighet, og gjøres sjeldent i praksis (ibid.). Ifølge Langli (2016) kan egenutviklede immaterielle eiendeler skape mye støy. Med støy siktes det til usikkerhet rundt beløpene i regnskapet.

Immaterielle eiendeler er etter NGAAP regulert av lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap (regnskapsloven) og NRS 19 - immaterielle eiendeler. I det følgende gjøres det rede for reglene for behandling av immaterielle eiendeler i henhold til NGAAP. Her vil vi se på bestemmelsene i rskl og veiledningen i NRS 19 - Immaterielle eiendeler. For små foretak vil også NRS 8 - God regnskapsskikk for små foretak være aktuelt. NRS 8 viser til NRS 19 for nærmere veiledning om vilkårene for balanseføring, og således komplementerer standardene hverandre. Områder vi ser på er balanseføringskriterier, valg av regnskapsprinsipp og noteopplysninger. Videre gjør vi rede for andre skjønnsbaserte vurderinger i forbindelse med behandlingen av utgifter til immaterielle eiendeler, FoU og programvareutvikling.

2.2.1 Kriterier for balanseføring av immaterielle eiendeler

Ifølge regnskapsloven skal immaterielle eiendeler i utgangspunktet følge de generelle vurderingsreglene for anleggsmidler i rskl § 5-3. Dette innebærer at eiendelene må oppfylle kravene til et anleggsmiddel i rskl § 5-1, som sier at eiendelen er bestemt til varig eie eller bruk. Det samme gjelder i forbindelse med utgifter til FoU, der disse skal bidra til å utvikle en eiendel til varig eie eller bruk. NRS 19 gir ytterligere regulering av regnskapsregler for

behandlingen av immaterielle eiendeler. I den norske regnskapsloven finner vi ingen definisjon av immaterielle eiendeler, derimot definerer standarden immaterielle eiendeler som;

“... ikke-pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak, eller for administrative forhold”.

Videre lister standarden opp to krav for at definisjonen på en immateriell eiendel skal være oppfylt. Dette er at de skal være:

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

Identifiserbar

Kriteriet om at en eiendel skal være identifiserbar ble utformet for å kunne skille immaterielle eiendeler fra andre eiendeler. En eiendel som er utskillbar vil alltid være identifiserbar (Norsk regnskapsstiftelse, 2012a). Med identifiserbar menes at den immaterielle eiendelen er separerbar fra andre eiendeler (Kristoffersen, 2016), eller at den har utspring i juridiske rettigheter eller avtaler (Langli, 2016). Ifølge Langli (2016) betyr identifiserbar at eiendelen kan skilles ut som en egen eiendel og således selges, leies ut eller byttes mot andre eiendeler for å oppnå økonomiske fordeler. Dersom eiendelen er identifiserbar vil det være mulig å skille kontantstrømmene som denne eiendelen genererer fra andre eiendeler. Ved et separat kjøp av en immateriell eiendel vil eiendelen ofte være identifiserbar. Verdier som utvikles av foretaket kan være identifiserbare, dersom det er mulig å skille disse ut fra internt opparbeidet goodwill, og således identifisere de fremtidige økonomiske fordelene og kontantstrømmene knyttet til eiendelene.

Kontroll

I likhet med andre eiendeler er det en forutsetning at selskap har kontroll over sine immaterielle eiendeler. Dette innebærer at de økonomiske fordelene knyttet til eiendelene kommer selskap til gode, på en slik måte at andre hindres fra å dra nytte av fordelene. Dette er spesielt aktuelt for immaterielle eiendeler (Kristoffersen, 2016). Kontroll kan ofte sikres gjennom juridisk beskyttelse, patenter, kopieringsrettigheter eller hemmeligholdelse (Norsk

regnskapsstiftelse, 2012a). Selv om kontroll kan oppnås gjennom en juridisk rettighet, vil ikke dette alltid være en nødvendig forutsetning for kontroll (Langli, 2016). Det er imidlertid ikke tilfredsstillende å besitte kunnskap som alle har tilgang på. Kompetanse hos ansatte og markedsandeler vil normalt ikke kunne sies å dekke kriteriet om kontroll for foretaket, da fravær av juridisk beskyttelse her normalt sett ikke vil sikre selskapet oppfyllelse av kontrollkriteriet (Norsk regnskapsstiftelse, 2012a).

Kriterier for balanseføring

Dersom kriteriene om identifiserbarhet og kontroll er oppfylt, tilfredsstiller eiendelene definisjonen på en immateriell eiendel. For å balanseføre egenutviklede immaterielle eiendeler må man ta stilling til standardens krav om vurdering av fremtidig økonomisk fordel og målbarhet av anskaffelseskost. For å kunne balanseføre en egenutviklet immateriell eiendel, for eksempel FoU, så må det være sannsynlig at aktivitetene vil gi selskapet en fremtidig økonomisk fordel (Norsk regnskapsstiftelse, 2012a). Videre stilles det krav om at anskaffelseskost for den egenutviklede immaterielle eiendelen er målbar. Dette innebærer krav til dokumentasjon. I praksis kan det by på utfordringer å skille ut hvilke utgifter som er relevante. Ifølge rskl § 5-4 omfatter anskaffelseskost både variable og faste tilvirkningskostnader, imidlertid kan små foretak etter NRS 8 velge å unnlate å ta med faste tilvirkningskostnader i beregningen (Norsk regnskapsstiftelse, 2014). Dersom de fire nevnte kriteriene er innfridd, er kriteriene for balanseføring oppfylt.

2.2.2 Forskning- og utviklingskostnader

NRS 19 gjør et skille i vurderingen av hva som er FoU, og hva som er knyttet til andre immaterielle eiendeler. Ifølge standarden har forskning og utvikling i praksis blitt avgrenset til aktiviteter i forbindelse med teknologi, vitenskap, samt produkt- eller prosessforbedringer (Norsk regnskapsstiftelse, 2012a). Ifølge Stenberg og Sjøvoll (2016) kan det være utfordrende å skille FoU fra andre immaterielle eiendeler slik som rettigheter, konsesjoner, patenter ol. FoU kan likevel sies å ha et etablert meningsinnhold. Ressurser som har gått med til FoU er brukt opp, og således kan de ikke observeres eller selges. Det som selges derimot er resultatene disse aktivitetene har bidratt til å generere (Langli, 2016). Tradisjonelt har det vært en diskusjon rundt hvorvidt kostnader knyttet til aktiviteter vedrørende FoU skal kostnadsføres løpende eller balanseføres. Sammenstillingsprinsippet vil trekke i retning av

balanseføring, mens forenklingshensyn eller forsiktighetstilnærminger kan trekke i motsatt retning.

Et annet sentral skille dreier seg om hva som faller inn under definisjonen av forskning, og hva som er utvikling. For selskap og deres regnskapsfører vil det ikke nødvendigvis være enkelt å skille ut hvilke aktiviteter som tilhører forskning, og hva som dekkes av definisjonen på utviklingsaktiviteter. Da rskl ikke skiller mellom disse, legges det heller ikke opp til et skille mellom den regnskapsmessige behandlingen. Imidlertid sier NRS 19 2.2.3 (a) at forskningsaktiviteter vil inntreffe på et tidlig tidspunkt, slik at usikkerheten er større. Dermed vil utgiftene knyttet til forskningsaktiviteter normalt ikke kunne aktiveres, da det er vanskelig å argumentere for at eiendelen innebærer en sannsynlig økonomisk fordel for selskapet. Videre kan det tenkes at det blir vanskeligere å oppfylle også de andre kriteriene for balanseføring. For utviklingsaktiviteter vil det i større grad være grunnlag for balanseføring, særlig gjelder dette for prosjekter som knytter seg til videreutvikling av kjent teknologi (Norsk regnskapsstiftelse, 2012a). Det må imidlertid tas en vurdering opp mot kriteriene i hvert enkelt tilfelle.

Usikkerhet rundt framtidige økonomisk fordel og måleproblematikk

I proposisjonen til stortinget om lov om årsregnskap (Ot.prp. 42 (1997-1998)) kommer det frem at det stilles særlig strenge krav til sannsynliggjøring av fremtidige fordeler ved egentilvirket FoU for å tillate balanseføring. Balanseføring er ifølge utvalget lite brukt i praksis, spesielt blant de større selskapene. Videre hevdes det derimot at:

“usikkerhet om fremtidig inntjening er imidlertid ikke noe treffende argument mot balanseføring av egenutviklet forskning og utvikling, så lenge kjøpt forskning og utvikling balanseføres” (Ot.prp. 42 (1997-1998)). Dette argumentet viser at det ikke er slik at kjøpt FoU skal balanseføres, mens egenutviklet skal kostnadsføres. Det må gjøres en skjønnsmessig vurdering i hvert tilfelle. Aktiviteter i forbindelse med FoU vil typisk dreie seg om leting, bruk, eller ny anvendelse av kunnskap for et selskap. På grunn av dette vil usikkerheten rundt fremtidig økonomisk fordel ofte være større enn for andre typer anskaffelser. Eiendeler som er egenutviklet vil ikke kunne innregnes til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet, og må vurderes ut ifra tilvirkningskostnaden i utviklingsfasen. Dette byr således på andre utfordringer knyttet til målbarhet. Dette innebærer at virksomheten er i stand til å registrere

den nødvendige dokumentasjonen, slik at det er mulig å skille utviklingsaktivitetene fra øvrig drift.

Vurderingen av aktivitetenes evne til å gi en fremtidig økonomisk fordel vil medføre usikkerhet. Etter rskl § 4-2 skal det ved usikkerhet brukes beste estimat. NRS 19 angir ingen beskrivelse av hvor stor sannsynligheten må være for å oppfylle kriteriet om forventet fremtidig økonomisk fordel, men sier at utgifter til egen tilvirkning kan balanseføres kun hvis det er sannsynlig at utviklingsaktiviteten resulterer i en immateriell eiendel (Norsk regnskapsstiftelse, 2012a). Derimot har NRS 13 - Usikre forpliktelser og betingede eiendeler, satt mål på sannsynlighetsbegrepet. Her opereres det med en sannsynlighetsovervekt på 50-70% sannsynlighet (Norsk regnskapsstiftelse, 2013). Dermed må det brukes skjønn, og det må gjøres en sannsynlighetsvurdering omkring fremtidige økonomiske fordeler. Dette kan også kunne påvirke tidspunkt for aktivering av utgifter til den egenutviklede immaterielle eiendelen. Egenutviklingen skal balanseføres fra det tidspunktet det er sannsynlig at arbeidet vil resultere i en identifiserbar immateriell eiendel (KPMG, 2017).

2.2.3 Regnskapslovens spesielle vurderingsregel § 5-6

Det er vist at utgangspunktet for regnskapsføring av immaterielle eiendeler er knyttet til de generelle vurderingsreglene for anleggsmidler i rskl § 5-3. Dette innebærer at immaterielle eiendeler skal balanseføres dersom tidligere nevnte betingelser er oppfylt. Den spesielle vurderingsregelen i rskl § 5-6 gir derimot anledning til at utgifter til egen forskning og utvikling kan kostnadsføres, selv om balanseføringskriteriene skulle være oppfylt. Denne regelen gjelder ikke for andre immaterielle eiendeler. Imidlertid har små foretak en unntaksbestemmelse som gir dem anledning til å kostnadsføre egne utgifter til utvikling av rettigheter, på samme måte som FoU kan kostnadsføres (Norsk regnskapsstiftelse, 2014). Rskl § 5-6 er å regne som et prinsipp etter NRS 19 2.2.2, dermed må selskapene være konsistente i sin regnskapsmessige behandling av egenutviklet programvare etter rskl § 4-4.

Forarbeidene til NRS 19 (Norsk regnskapsstiftelse, 2012b) viser til den sentrale endringen fra lovforslaget NRS(F) til NRS 19, om at kostnadsføring etter rskl § 5-6 bør begrenses for alle foretak som ikke er små foretak, er fjernet. Dermed er det i større grad lagt til rette for bruk av unntaksbestemmelsen i den endelige standarden, enn hva forslaget tilsa. Bakgrunnen for den spesielle unntaksregelen er forenklingssadgangen den gir. Dette er gjort med tanke på en kost-

/nyttevurdering, til tross for at det går imot sammenstillingsprinsippet. Dersom et foretak har valgt kostnadsføring i samsvar med rskl § 5-6, krever ikke standarden at foretaket vurderer om kriteriene for balanseføring er oppfylt (Norsk regnskapsstiftelse, 2012b), noe som vil gjøre behandlingen av utgiftene enklere. Figur 3 oppsummerer kriteriene for vurderingen av balanseføring av en egenutviklet immaterielle eiendel. Det ses her da bort i fra utsatt skatt og goodwill.



Figur 3 - Kriterier for balanseføring av en egenutviklet immateriell eiendel. Basert på: (KPMG, 2014; (Stenberg og Sjøvoll, 2016)).

2.2.4 Noteopplysninger

Etter rskl § 7-1 skal det gis utfyllende opplysninger i notene til årsregnskapet. Da regnskapslovens spesielle vurderingsregel i § 5-6 er et valg av prinsipp og ikke en regnskapsmessig vurdering (Norsk regnskapsstiftelse, 2012a), så skal det opplyses om valget av anvendt regnskapsprinsipp etter rskl § 7-2 og § 7-35 for små foretak. NRS 19 utdyper dette og sier at dersom det er vesentlig for forståelsen av regnskapet, skal regnskapsprinsippene som er anvendt for utgifter til egen FoU opplyses om.

Opplysningsplikt for noter vedrørende FoU er i rskl regulert av § 7-14, og § 7-39 for små foretak. Begge disse paragrafene sier at skal opplyses om utgifter som har gått med til FoU i regnskapsåret. Det skal opplyses om forventet samlet inntjening av pågående forskning og utvikling motsvarer medgåtte samlede utgifter. Videre skal arten av FoU angis. NRS 19 har en forenklet versjon av dette, og sier at vesentlige FoU-aktiviteter beskrives i notene til årsregnskapet. NRS 19 2.8.2 spesifiserer ytterligere hva det skal opplyses om i notene. Ifølge Stenberg og Sjøvoll (2016) innebærer kravene til noteopplysning i regnskapsloven og NRS 19 at det skal opplyses om utgifter til FoU i notene, uavhengig av om utgiftene er balanseført eller kostnadsført. Det skal redegjøres for kostnadene som har medgått til FoU, dersom begrunnelsen for kostnadsføringen er unntaksregelen i rskl § 5-6. Selv om et selskap benytter seg av rskl § 5-6 må de fremdeles forholde seg til kravene om noteopplysninger i rskl og NRS 19. I NRS 19 2.4 kommer det frem at immaterielle eiendeler med begrenset økonomisk levetid skal avskrives etter en fornuftig levetid. Avskrivningsplanen skal opplyses om i notene for FoU etter NRS 19 3.2a.

2.3 Egenutviklet programvare i regnskapet

I dette delkapittelet ser vi på ulike typer utviklingsmetodikk for programvare. Videre skisseres noen sentrale regnskapsmessige utfordringer knyttet til behandlingen av den immaterielle eiendelen egenutviklet programvare.

2.3.1 Programvareutvikling

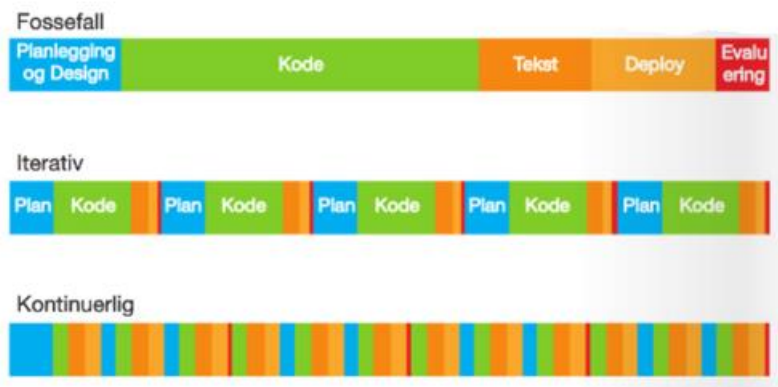
Programvare er en sentral del av utviklingen i samfunnet. Det inngår i løsninger knyttet til flere samfunnsområder slik som kultur, undervisning og infrastruktur (Den norske dataforening, 2018). Programvare kan defineres som de filene som gjør det mulig å bruke en datamaskin eller annen elektronikk (Dvergald, 2015). NRS 19 opererer med begrepet Edb eller elektronisk databehandling. Programvare står i motsetning til maskinvare som er de fysiske delene av et datasystem.

Programvareutvikling er prosessen med å analysere, designe, programmere, teste, implementere og gjøre modifiseringer for å møte et forretningsbehov (White, 2012). Det finnes flere ulike måter selskaper kan forbruke kostnader til programvare på. Mange selskaper bruker store summer på å analysere, programmere og teste programvaren før den er ferdig utviklet, mens andre kjøper ferdige standardløsninger. Enklere sagt kan vi si at programvareutvikling er knyttet til design, utvikling og vedlikehold av programvare. Programvareutvikling har modeller for de ulike fasene i et prosjekt. Funksjonen til disse er å definere rekkefølgen og grensen mellom fasene i prosjektene (Boehm, 1988).

Utvikling av programvare og systemer er ofte nytt og ukjent farvann for et selskap, og dermed vil ikke arbeidet nødvendigvis være så lineært som tradisjonell metodikk skisserer. Stenberg og Sjøvoll (2016) trekker grovt frem tre modeller for programvareutvikling.

Fossefallsmetoden er den tradisjonelle metoden. Her er utviklingen plandrevet, og de ulike fasene er klart adskilte (Sommerville, 2014). Det er vanskelig å gjøre endringer etter brukerønsker, således kan denne metoden oppfattes som rigid. Som alternativ til dette har vi iterative og kontinuerlige modeller. En iterasjon er en syklus i utvikling. Dette innebærer muligheter for å gå tilbake til de tidligere fasene. Et nytt inkrement blir utviklet av hver iterasjon, der et inkrement er et tillegg i funksjonaliteten (Sommerville, 2014). I kontinuerlige modeller viskes skillet mellom de ulike fasene ut, bevegelsen mellom de forskjellige fasene er

i større grad fri. Iterative og kontinuerlige prosesser kan således ligge nærmere virkeligheten, da en programvareutvikling sjeldent er så rett fram som fossefallsmetoden illustrerer (Stenberg og Sjøvoll, 2016).



Figur 4 - Utviklingsmetodikk for programvare.
Hentet fra: (Stenberg og Sjøvoll, 2016).

Stenberg og Sjøvoll (2016) hevder at den tradisjonelle fossefallsmetoden står for fall på grunn av endringer i brukerkrav fra markedet. De mener at vi har kommet dit at programvareutvikling ikke lengre passer den tradisjonelle formen for prosjektgjennomføring. Dagens digitale løsninger muliggjør umiddelbare tilbakemeldinger fra kunder, slik at oppdateringer kan gjøres kontinuerlig i sanntid. Agile-rammeverket danner en gruppe av metoder basert på en iterativ utviklingsmetodikk. I dag er Agile-rammeverket blant de ledende innenfor utviklingsmetodikk innenfor programvareutvikling. Agile er en iterativ tilnærming til programvareutvikling som bygger programvare inkrementelt fra starten av prosjektet, i stedet for å prøve å levere alt på en gang når prosjektet er ferdig (Rasmusson, 2018). Metodikken innebærer at organisasjonene klarer å justere seg til raske endringer i brukerbehov og møte nye fremvoksende mål hos sine kunder.

2.3.2 Regnskapsbehandling av egenutviklet programvare i NGAAP

Egenutviklet programvare inkluderer selskaper som leier inn konsulenter for å utvikle programvaren på deres vegne. Det skilles mellom egenutviklet programvare og kjøpt programvare. Imidlertid kan den egenutviklede programvaren bygges på en standardkomponent som er kjøpt. Veiledningen i standarden er at balanseføringskriteriene ofte vil være oppfylt dersom standardkomponenten i systemet er stor sammenlignet med egne utviklingsaktiviteter (Norsk regnskapsstiftelse, 2012a). Ifølge NRS 19 2.1.1 skal edb programvare som er en integrert del av et fysisk driftsmiddel vurderes som en del av det

fysiske driftsmiddel, når driftsmiddelet utgjør den mest sentrale delen. Bestemmelsene sier at dersom det ikke gir mening å skille programvaren fra maskinen, vurderes begge som et fysisk driftsmiddel (Langli, 2010). I disse tilfellene reguleres programvaren og driftsmiddelet normalt etter rskl kapittel 5. Utvikling av edb programvare som ikke faller inn under denne definisjonen kan vurderes som en immateriell eiendel. Ved Edb-programmer som faller inn under immaterielle eiendeler er det hovedsakelig programvaren som har verdi, ikke det fysiske objektet dette er lagret på.

<p>§ 6-2. Balanse</p> <p>Balansen skal ha følgende oppstillingsplan:</p> <p>EIENDELER</p> <p>A. Anleggsmidler</p> <p>I. Immaterielle eiendeler</p> <ol style="list-style-type: none">1. Forskning og utvikling2. Konesjoner, patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter3. Utsatt skattefordel4. Goodwill
--

Figur 5 - Klassifisering av immaterielle eiendeler.
Hentet fra: (Regnskapsloven 1998).

Egenutviklet programvare kan falle inn under definisjonen for på både 1.forskning og utvikling, og 2.konesjoner, patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter. Dette vil avhenge av om selskapet har sikret seg en patent eller annen juridisk rettighet for sin programvare. Hvilken av disse klassene som benyttes kan ha avgjørende betydning for den regnskapsmessige behandlingen. Dette kommer av den spesielle vurderingsregelen i rskl § 5-6 som tillater kostnadsføring av FoU, men ikke for andre immaterielle eiendeler. Derimot er ikke denne sammenhengen avgjørende for selskap som faller inn under betegnelsen for små foretak, da NRS 8 - god regnskapsskikk for små foretak, tillater å kostnadsføre også rettigheter etter samme regel. Det er imidlertid fortsatt forskjeller knyttet til krav til noteopplysninger for de ulike klassifiseringsgruppene.

Utvikling av programvare til salg og utlisensiering

NRS 19 innleder med at den omhandler regnskapsmessig behandling av immaterielle eiendeler som er anskaffet til varig eie eller bruk. Dette innebærer at immaterielle eiendeler i forbindelse med varekretsløpet ikke er omfattet av standarden (Norsk regnskapsstiftelse, 2012a). Eiendeler som er knyttet til varekretsløpet vil normalt klassifiseres som

omløpsmidler. Derimot forteller standardens punkt 2.7.3 at søking og utvikling av nye eller vesentlige endrede systemløsninger og programmer for salg eller utlisensiering faller inn under definisjonen i NRS 19 om FoU. Således skal dette behandles etter denne standarden. Dette betyr at disse aktivitetene er omfattet av rskl § 5-6 om kostnadsføring, da de kategoriseres som FoU.

Utvikling av programvare til eget bruk

Utgifter i forbindelse med utvikling av programvare til eget bruk, vil normalt ikke omfattes av NRS 19 sin definisjon av FoU (Stenberg og Sjøvold, 2016). Etter NRS 19 2.1.4 (h) så er utviklingsarbeid i forbindelse med innføring eller vesentlig oppgradering av edb programvare ikke dekket av definisjonen av FoU. Disse dekkes likevel av standarden da de kan ses på som en investering i immaterielle verdier. Dette reguleres av standardens ledd 2.7.3.

Programvareutvikling til internt bruk som ikke faller inn under definisjonen for FoU må balanseføres for alle andre enn små foretak, dersom kriteriene for balanseføring er oppfylt i henhold til bestemmelsene om immaterielle eiendeler.

Kriterier for balanseføring av den immaterielle eiendelen egenutviklet programvare

De generelle kriteriene for balanseføring av immaterielle eiendeler er gjennomgått i delkapittel 2.2.1. Disse spesifiseres her ytterligere knyttet til egenutviklet programvare. Identifisering dreier seg om å kunne skille teknologi og programvaren fra annen programvare/teknologi, og ikke bare fra goodwill. Det må da være mulig å identifisere programvaren som en egen eiendel som kan gi økonomiske fordeler.

Kontroll over fremtidige kontantstrømmer kan sikres gjennom både juridisk beskyttelse, kopieringsrettigheter, patentrettigheter, eller hemmeligholdelse. I Norge får du opphavsrett til din egenutviklede programvare automatisk gjennom åndsverkloven (Åndsverksloven, 1961). Å sikre seg patent for sin programvare er en mulighet for å sikre beskyttelse og således kontroll. Praksis i Norge er at programvare kan beskyttes ved patent så lenge oppfinnelsen er ny, skiller seg vesentlig fra det som er kjent, og at den løser et teknisk problem (Innovasjon Norge, 2018). Dersom man søker patent så gjelder dette ikke selve kildekode, men algoritmen til programvaren. Dataprogrammet som et konsept eller en idé er ikke beskyttet. Å sikre patentbeskyttelse for programvare kan imidlertid være en langvarig og krevende prosess å få godkjent (Backe, 2014). Andre alternativer for å sikre beskyttelse for programvaren er

gjennom deponering av kildekode hos nøytral tredjepart, men også gjennom hemmeligholdelse av kildekode internt i organisasjonen er vanlig (Innovasjon Norge, 2018). Kontroll vil kunne by på større utfordringer for egenutviklet programvare for salg enn for intern bruk. Et eksempel er spill og applikasjoner som i større grad er utsatt for å bli kopiert. Andre alternativer til kontroll kan sikres via eierskap gjennom markedsføring, varemerkebeskyttelse, designrettigheter og gode kontrakter (Norsk regnskapsstiftelse, 2012a).

Før selskap setter i gang med prosjekter eller aktiviteter vil de ansvarlige lederne vurdere viktige valg vedrørende markedspotensialet, gjennomførbarhet, tidsramme, samt andre sentrale risikomomenter. Disse vurderingene er avgjørende for vurderingen av usikkerheten til prosjektene. I arbeidet med prosjekter er det naturlig at det anvendes styringsverktøy og oppfølgingssystemer. Disse kan bidra til å redusere usikkerheten knyttet til sannsynliggjøring av fremtidig økonomisk fordel. Kriteriet om målbarhet av anskaffelseskost vil også kunne være utfordrende for egenutviklet programvare. Dette er særlig knyttet til hvilke utgifter som skal aktiveres i balansen, og hvilke som skal kostnadsføres løpende. I denne forbindelsen kan det oppstå noen utfordringer knyttet til utviklingsmetodikk for programvare.

2.3.3 Regnskapsutfordringer ved programvareutviklingens faser

Walker og Oliver (2005) identifiserer utfordringer ved regnskapsmessig behandling av utgifter til programvareutvikling. De knytter utfordringene særlig til tidspunkt for balanseføring, og hvilke utgifter som skal aktiveres. NRS 19 2.7.3 gir informasjon om den regnskapsmessige behandlingen av utgifter til utvikling av edb-programmer. Standarden knytter prosjekter til tre hovedfaser i en utviklingsprosess. Disse er gjengitt nedenfor:

- a) Forprosjekt: Konseptutarbeidelse, 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*

Videre gir standarden veiledning om at utgifter til applikasjonsutvikling normalt vil oppfylle kriteriene for balanseføring, mens forprosjekt og oppfølging etter implementering normalt vil kostnadsføres. Ifølge Stenberg og Sjøvold (2016) passer ikke programvareutvikling lengre så godt til de tradisjonelle formene for gjennomføring av prosjekter, slik inndelingen i NRS 19

2.7.3 forespeiler. Beskrivelsen av programutviklingen tar i stor grad utgangspunkt i den tradisjonelle fossefallsmetoden. Ved regnskapsføring av egenutviklet programvare vil det være viktig for selskapene å ta stilling til hvilke utgiftstyper som inngår i de ulike fasene og når prosjektet beveger seg fra en fase til den neste (Stenberg og Sjøvold, 2016). Hvordan selskapene skiller ut sine aktiviteter, og dermed hvilke utgifter som tilhører de ulike fasene av prosjektet, vil kunne ha betydning for regnskapsføringen. Hvis selskapenes utviklingsmetodikk ikke stemmer overens med NRS 19 sine føringer, vil dette kunne medføre utfordringer ved den regnskapsmessige behandlingen av egenutviklet programvare. Stenberg og Sjøvold (2016) skisserer særlig to utfordringer. Dette gjelder tidspunkt for balanseføring og vurderingen av når utviklingsprosjekter går over til en vedlikeholdsfasen.

Tidspunkt for aktivering

Stenberg og Sjøvold (2016) beskriver at flere selskap bruker en iterativ eller kontinuerlig utviklingsmetodikk der planleggingsfasen er begrenset. Dette betyr at mange av aktivitetene som tidligere var knyttet til forprosjektfasen, heller vil inngå i utviklingsfasen. For enkelte prosjekter vil det kunne være utfordrende å identifisere på hvilket tidspunkt selskapet skal begynne å balanseføre utgiftene i forbindelse med programvareutviklingen. I forkant av utviklingsaktiviteter vil det normalt være en forskningsfase. Forskningsfasen kan imidlertid inkludere aktiviteter som foregår på et langt tidligere tidspunkt, enn det som kommer frem av beskrivelsen av forprosjektfasen i standarden. NRS 19 angir at utgifter i forbindelse med en forprosjektfase ofte ikke tilfredsstillt kravene til balanseføring, og derfor skal kostnadsføres. Dermed skal balanseføring ifølge standarden normalt skje når prosjektet beveger seg over i applikasjonsutviklingsfasen.

Mange selskap vil kunne oppleve at forprosjektfasen er svært kort. Flere av aktivitetene som tradisjonelt har tilhørt denne fasen, gjennomføres etter at selskapet har begynt på aktiviteter som tilhører applikasjonsutviklingsfasen (Stenberg og Sjøvoll, 2016). Dette kan bety at balanseføringen begynner idet selskap starter å utvikle en minimumsversjon av programvaren. Det er ikke uvanlig at selskap utvikler en minimumsversjon, selv om det ikke foreligger noen fullstendig konseptarbeidelse (Stenberg og Sjøvoll, 2016). Det vil underveis og i etterkant av utviklingen av minimumsversjonen, ved bruk av en iterativ metodikk, fortsatt foregå aktiviteter til planlegging og vedlikehold av programvaren. Således hopper man mellom de ulike aktivitetene og fasene. Når programvareutviklingen blir kompleks og standarden åpner

for en god del skjønn, vil selskaper kunne velge mange ulike tilnærminger til tidspunkt for balanseføring. Dette kan få betydning for hvilke utgifter de velger å inkludere i anskaffelseskosten.

Kravspesifikasjon

En god illustrasjon på vanskeligheten ved inndelingen av aktiviteter i faser er knyttet til behandlingen av kravspesifikasjon (Stenberg og Sjøvold, 2016). En kravspesifikasjon identifiserer en kunde eller brukers behov og krav knyttet til et nytt eller endret datasystem. Å utforme en kravspesifikasjon handler om å bestemme hva slags system man ønsker å utvikle. Med andre ord så handler dette om bestemmelsen om hva et program skal kunne gjøre, hvordan det skal virke og hvordan det skal se ut (Mikalsen, 1999). Den skjønnsmessige vurderingen er ifølge Stenberg og Sjøvold (2016) knyttet til hvilken fase utarbeidelsen av kravspesifikasjon tilhører. Dette sier veiledningen i NRS 19 ikke noe om. Det kan argumenteres for at kravspesifikasjonen både kan knyttes til forprosjektfasen og til applikasjonsutviklingsfasen. På den ene siden kan arbeidet med kravspesifikasjon være en del av forprosjektfasen, som et ledd i videreføringen av konseptet for prosjektet eller programvaren. På den andre siden blir kravspesifikasjonen i mange tilfeller til gjennom tilbakemelding fra brukere og testing av systemene, og skjer på et senere tidspunkt. Stenberg og Sjøvoll (2016) er av den oppfatning at kravspesifikasjon inngår naturlig i en utviklingsfase, og dermed normalt skal balanseføres hvis prosjektet kvalifiserer for balanseføring. Vurderingen av hvilken fase kravspesifikasjonen inngår i, vil kunne påvirke valget om kostnadsføring eller balanseføring av utgiftene.

Utvikling eller vedlikehold

Vedlikeholdskostnadene knyttet til programvareutvikling grupperes i NRS 19 som en del av fasen oppfølging etter implementering. Anbefalingen er normalt at disse utgiftene kostnadsføres løpende. Dette betyr at kontinuerlig tilpasning og vedlikehold av eksisterende systemer vanligvis kostnadsføres (Stenberg og Sjøvoll, 2016).

For prosjekter som i stor grad er i tråd med fossefallsmetoden vil tidspunkt for implementering hos kunde eller bruker ofte brukes som et skjæringspunkt for når prosjektet har beveget seg over i en vedlikeholdsfasen (Stenberg og Sjøvoll, 2016). For mange programvareprosjekter vil kunder og brukere få tilgang til programvaren, før den er ferdig

utviklet (ibid.). Når man benytter tidspunkt for implementering som retningslinje for regnskapsføring skal utgifter som oppstår etter implementering normalt anses som vedlikehold, og dermed kostnadsføres løpende. I tilfeller hvor programvare utvikles videre i etterkant av selskapenes lansering vil det være vanskeligere å bestemme tidspunkt for når prosjektet går over i en vedlikeholdsfase. I mange programvareprosjekter vil skillet mellom utvikling og vedlikehold skje som en mer kontinuerlig prosess. Prosjektene vil være under løpende utvikling, samtidig som det vil foregå vedlikeholdsarbeid. Dette vil kunne gjøre det vanskelig å skille disse aktivitetene fra hverandre. Å fastsette tidspunkt for overgang til en vedlikeholdsfase vil dermed være utfordrende når en programvare med begrenset funksjonalitet gjøres tilgjengelig for kunden (Stenberg og Sjøvoll, 2016). Inndelingen av faser i NRS 19 2.7.3 kan gi utfordringer i forbindelse med skjæringspunktet mellom fasene, som har betydning for hvorvidt utgiftene skal kostnadsføres eller balanseføres.

3. Teoretisk rammeverk

3.1 Adopsjon av lover og regelverk

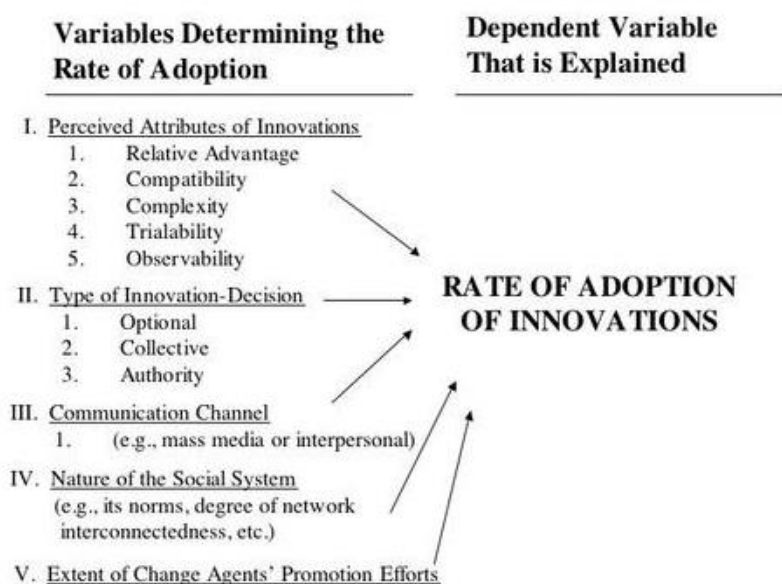
I dette kapittelet skisseres et teoretisk rammeverk basert på Rogers (2003) sin teori om adopsjon av innovasjoner. Dette vil senere brukes til å diskutere våre hovedfunn. Rogers (1995) definerer innovasjon på følgende måte: *“an innovation is an idea, practice, or object that is perceived as new by an individual or other unit of adoption”* (s.xx). Slik vi tolker Rogers så trenger ikke ideen å være revolusjonerende ny for alle, kun for de som adopterer den. Adopsjon kan forstås på følgende måte *“a decision to make full use of an innovation as the best course of action available”* (Rogers, 2003, s.21). Adopsjon kan fortolkes i bred forstand (Olsen, 2012). Hva det vil si at en innovasjon er tatt i full bruk kan problematiseres. Adopsjon kan påvirke handlinger og beslutninger selv om innovasjon ikke er tatt i bruk for fullt (Olsen, 2012). Vi velger derfor å operere med ulik grad av adopsjon, som betyr at en innovasjon kan bli adoptert uten at innovasjonen er i full bruk.

Studiens teoretiske rammeverk skal brukes til å forklare hvordan individer i selskaper forholder seg til, og tar i bruk regnskapsregler. Tradisjonelt har Rogers (2003) sitt rammeverk for adopsjon av innovasjoner blitt anvendt på teknologiske nyvinninger. Derimot har rammeverket tidligere blitt koblet til adopsjonen av organisasjonsformer, administrasjonspraksiser og strategier (Van de Ven, Angle og Poole, 2000). I denne studien regnes NRS 19 som innovasjonen selskapene kan adoptere. Kostnadsføring etter rskl §5-6 muliggjør å ta i bruk kun deler av standarden. Forenklingsregelen gir muligheten til å unngå å ta stilling til blant annet kriteriene for balanseføring. Dermed kan selskap ha tatt ulike deler av standarden i bruk og fremdeles ha adoptert regelverket. Vi vil derimot argumentere for at unntaksregelen åpner for begrenset adopsjon av NRS 19, sammenlignet med balanseføring.

Et av utgangspunktene for adopsjonsteorien til Rogers er at organisasjoner og individer står fritt til å adoptere innovasjoner. Abrahamson (1991) peker derimot på at innovasjoner ikke alltid er frivillige å ta i bruk, da interessenter utenfor kan ønske å påvirke valg om adopsjon. Fallan, Hammervold og Grønhaug (1995) bruker adopsjonsteorien på skatteplanlegging. De argumenterer for at innovasjoner kan være tvunget på aktuelle kandidater fra offentlige myndigheter. Det samme poenget brukes i denne studien i argumentasjonen for at regnskapsstandarden er en innovasjon som selskap er pålagt å følge. Selskapene i denne

studien må alle forholde seg til NRS 19, da samtlige utvikler programvare som reguleres av standarden. Tidligere studier har koblet adopsjonsteori mot regnskap. Hicks Jr (1978) bruker adopsjonsteori til å forklare endringer i regnskapsbransjen. Copeland og Shank (1971) mener at regnskapsmetoder kan være innovasjoner, og at endringer i dem kan være gjenstand for adopsjonsteori. NRS 19 ble en endelig standard desember 2012, således er dette en relativt ny endelig standard. Dette gjør at adopsjonen av standarden blir mer interessant å undersøke.

Rogers (2003) bruker begrepet adopsjonsrate om tiden det tar før en innovasjon blir adoptert av et sosialt system. For å forklare adopsjonsraten til en innovasjon bruker han variablene som vises i figur 6 nedenfor. I denne studien velger vi i hovedsak å begrense oss til å se på variabelen "innovasjoners oppfattede attributter". Ifølge Rogers (2003) vil disse fem attributtene kunne forklare mellom 49 og 87 prosent av variansen i adopsjonen av innovasjoner. De fem attributtene brukes til å forklare individene sin oppfattelse av innovasjonen. Dette gjør at vi ser på disse attributtene som et godt rammeverk for å forstå adopsjonen av regnskapsregler. Vi nevner også endringsagentens påvirkning.



Figur 6 - Rogers (2003) sitt rammeverk for adopsjon av innovasjoner

3.2 Oppfattede attributter av innovasjoner

Kompatibilitet

Kompatibilitet er graden en innovasjon er oppfattet å være konsistent med eksisterende verdier, normer, tidligere erfaringer og behovet til adoptører (Rogers, 2003). Når en innovasjon oppleves som kompatibel er det knyttet mindre usikkerhet til innovasjonen. Fallan (2015) gjør et poeng ut av at selskaper er regulativt kompatible til å følge lovreguleringer for rapportering. Dette betyr at selskapene er lovpålagt å følge standarden, noe som gjør at deres opplevelse av om standarden passer for dem ikke alene blir avgjørende.

Både selskap som kostnadsfører og balansefører egenutviklet programvare er regulativt kompatible til å følge NRS 19, da selskapene uansett må forholde seg til noteopplysningen fra rskl §7-14 og NRS 2.2.2. Dette medfører at alle selskap som utvikler programvare og fører regnskap etter NGAAP er regulert av standarden, og er pålagt å følge denne. Lover og regelverk danner grunnlag for normer i samfunnet. Når innovasjonen er regulert i lov eller standard øker sannsynligheten for at standarden er i tråd med samfunnets verdier og normer. Dette kan tenkes å bidra til økt adopsjon av NRS 19, da den kan oppleves som mer kompatibel. Selv om innovasjonen er regulativt kompatibel trenger ikke attributten å dra i retning av økt adopsjon. Dersom standarden er lite brukt eller det har etablert seg praksiser som unngår denne, vil disse erfaringene svekke kompatibiliteten til NRS 19. Når innovasjonen er en del av et regelverk, som i dette tilfellet, vil adopsjonen ha sammenheng med konsekvensene av ikke å være kompatibel. Dersom den opplevde risikoen av ikke å være kompatibel er lav, kan attributten tenkes å ha mindre betydning for adopsjon. Den opplevde risikoen vil typisk være lav, dersom det er fravær av konsekvenser ved ikke å ta standarden i bruk. Moore og Benbasat (1991) skisserer en sterk sammenheng mellom relativ fordel og kompatibilitet. Hvorvidt NRS 19 oppleves som kompatibelt vil dermed kunne tenkes og ha sammenheng med vurderinger av relativ fordel.

Relativ fordel

Relativ fordel handler om i hvilken grad innovasjonen er bedre enn ideen den erstatter (Rogers, 2003). Innovasjonen trenger imidlertid ikke å erstatte en eksisterende løsning, da innovasjonen kan representere noe helt nytt for et selskap. Dette vil si at den erstatter nåværende eller ikke-eksisterende praksis. Ifølge Rogers (2003) kan fordelene selskapene

oppfatter handle om økonomisk profitt eller sosial prestisje. Vurderingen av relativ fordel har flere likheter med økonomiske kost-/nyttebetraktninger, og kan sies å være tett knyttet til begrepet.

Drèze og Stern (1987) definerer kost-/nytteanalyse som konsekvenser av en beslutning, med fokus på kostnader og fordeler beslutningen vil gi. Dersom fordelene ved en beslutning er høyere enn kostnadene, så vil ifølge kost-/nytte teorien denne beslutningen velges. Ifølge Layard og Glaister (1994) så velger man et alternativ dersom fordelene ved alternativet er bedre enn det nest beste alternativet. Nytte er subjektivt og vil vektlegges forskjellig etter preferansene til et individ.

Vurderingen av relativ fordel kan tenkes å ha betydning for adopsjonen av regnskapsregler. Adopsjon av NRS 19 gir muligheter for å synliggjøre aktiviteter og verdier, men også til å påvirke egenkapital og resultatet. Adopsjon reduserer også sjansen for de negative konsekvensene ved ikke å ta i bruk regelverket. På den andre siden vil adopsjonen av standarden kreve kostnader i form av tid og ressurser for å sette seg inn i regelverket. Videre stilles det økte krav til dokumentasjonsrutiner for prosjekter, og økte kostnader til ekstern regnskapsfører eller andre økonomiske rådgivere.

Rskl §5-6 åpner for et prinsippvalg mellom kostnadsføring eller balanseføring av FoU-utgifter. Tidligere er det argumentert for at denne forenklingsregelen muliggjør begrenset adopsjon av NRS 19. Kinserdal (2014) ser tendenser til at store veletablerte selskap med god økonomi, i hovedsak velger å utgiftsføre utvikling. Dette kan ha sammenheng med vurderinger av relativ fordel. Fordelen ved balanseføring, som åpner for større adopsjon av regelverket, kan tenkes og anses som mindre enn kostnadene. Videre kan det tenkes at selskap med dårlig økonomi veier kostnaden til dokumentasjonen og regnskapsfører som relativt lavere, enn nytten av å få frem verdiene til programvaren i regnskapet. Hvordan selskapene veier den relative nytten ved hvert av alternativene kan tenkes å påvirke hvilke regnskapsmessig valg de tar, som igjen påvirker hvor stor del av NRS 19 de må forholde seg til.

Kompleksitet

Kompleksitet handler om i hvilken grad en innovasjon blir oppfattet som vanskelig å forstå og bruke ved adoptering (Rogers, 2003). Videre vil økt opplevd kompleksitet ved en innovasjon ha negativ sammenheng med adopsjon fra brukere (Rogers, 2003). Et eksempel er at det å ta i bruk NRS 19 vil kreve økt regnskapskompetanse, som igjen representerer en kostnad. Det kan også tenkes at regnskapet oppfattes som mer komplekst for brukerne, dersom selskapene tar i bruk standarden.

Fallan (2015) påpeker at standard finansiell informasjon som årsregnskap krever kunnskap om regnskapsteori, for at brukerne skal forstå denne. Den samme kompleksiteten mener vi gjelder for de som skal utarbeide årsregnskapet. Stenberg og Sjøvoll (2016) sier at egenutvikling av immaterielle eiendeler er et område med mange regnskapsmessige utfordringer. Dette kan forstås som en erkjennelse av at regnskapsmessig behandling av egenutviklet programvare er komplekst. Rskl §5-6 er å regne som en forenklingsregel som kan gjøre bruken av NRS 19 enklere. Som nevnt må man forholde seg til NRS 19 selv om man benytter seg av rskl §5-6, men i mindre grad enn om man balansefører. Således kan bruk av rskl §5-6 tenkes å redusere kompleksiteten ved å adoptere NRS 19. Full bruk av standarden kan oppleves som mer komplekst, og kan tenkes å gjøre adopsjon mindre sannsynlig. Ifølge Moore og Benbasat (1991) er det en tydelig link mellom opplevd relativt nytte og kompleksitet. Dette er en naturlig sammenheng da høy kompleksitet krever mer innsats, som igjen vil representere en høyere kostnad. Uavhengig av hvor komplekst innovasjonen oppleves, så vil det være avgjørende hvor lett det er å prøve den ut (Fallan, 2015).

Prøvbarhet

Prøvbarhet dreier seg om hvor lett det er å prøve ut en innovasjon (Rogers, 2003). Innovasjoner som kan deles opp i biter og tas i bruk gradvis, blir hyppigere tatt i bruk enn innovasjoner som ikke kan bli delt opp (ibid.). Rogers (2003) mener at det er en positiv sammenheng mellom prøvbarheten til en innovasjon og adopsjonen av den. Selskaper som er regulert av NRS 19 er pålagt å følge dens bestemmelser. Håndheving av regler og konsekvenser av ikke å være i tråd disse, vil imidlertid påvirke adoptører sin opplevelse av prøvbarheten. Dersom konsekvensene ved ikke å følge standarden er lave, så kan opplevd prøvbarhet tenkes å øke. Kompleksitet og prøvbarhet må sees i lys av hverandre. Dersom en

innovasjon oppleves som kompleks å ta i bruk, så vil dette øke viktigheten av prøvbarhet. En innovasjon kan oppleves som mindre kompleks, dersom den er mulig å ta i bruk mer gradvis.

Synlighet

Synlighet dreier seg om hvor synlige resultatene av en innovasjon er for andre (Rogers, 2003). Noen ideer er enkle å observere og formidle, mens andre ideer er vanskelig å observere og beskrive. Ifølge Rogers (2003) er det positiv sammenheng mellom synligheten observert av brukerne i et sosialt system, og adopsjonen av innovasjonen. Moore og Benbasat (1991) deler synlighetsbegrepet inn i resultatssynlighet og synliggjøring av selve innovasjonen. Resultatssynlighet handler om resultatene av å bruke en innovasjon (Moore og Benbasat, 1991). I denne studien vil fokuset være på resultatsynlighet.

Adoptører kan tenkes å dra fordeler av å synliggjøre en innovasjon. Det å adoptere NRS 19 kan bidra til å synliggjøre verdiene i selskapet, og kan ha påvirkning på resultatet og egenkapitalen. Synliggjøring kan kobles mot relativ fordel. Dersom adoptøren ser på det som positivt å få synliggjort resultatene av sin innovasjon, så kan det bidra til adoptering. Valget mellom balanseføring og kostnadsføring vil påvirke hva som synliggjøres. Et selskap som kostnadsfører og endrer prinsipp til balanseføring, vil typisk kunne synliggjøre verdiene av sin programvare gjennom økt resultat og egenkapital.

Rogers (2003) påpeker at programvare ikke er observerbar. Dette mener han vil gjøre at innovasjonen knyttet til programvare vil gå tregere enn innovasjon knyttet til maskinvare, fordi innovasjonen til maskinvare vil være mer synlig for adoptørene. Årsregnskapet vil synliggjøre egenutviklet programvare, spesielt dersom selskap balansefører. Det å ta i bruk NRS 19 vil altså kunne gjøre en ikke fysisk observerbar eiendel synlig for brukere av regnskapet. Dette mener vi da NRS 19 skal opplyse om aktivitetene medgått til FoU, videre så vil man ved balanseføring gjøre egenutviklet programvare enda mer synlig for brukere av regnskapet. Man kan altså observere om NRS 19 er tatt i bruk gjennom å se i hvilken grad egenutviklet programvare er opplyst om og synliggjort i regnskapet.

3.3 Endringsagenter

En annen variabel som kan forklare adopsjonsrate er påvirkningen fra endringsagenter.

Rogers (2003) definerer endringsagenter som individer som påvirker klienter sin innovasjonsbeslutning i en retning som er ønskelig for endringsagenten. Endringsagentene er et bindeledd mellom en kompetansekrevende innovasjon og klientene. Rogers (2003) trekker frem at endringsagenter ofte har høyere utdanning og stor teknisk kompetanse innenfor sitt fagfelt. Endringsagenter sin kompetanse kan bidra til å redusere kompleksitet og lette prøvbarheten. Samtidig vil det kunne medføre ekstra kostnader som kan påvirke opplevelsen av relativ fordel. I vår studie vil endringsagenten være individene som kan bidra til at NRS 19 i større grad tas i bruk. Dette kan tenkes å være ekstern regnskapsfører, revisor eller andre økonomiske rådgivere. Disse gruppene vil typisk ha kompetanse og et ønske om at selskap tar i bruk regnskapsregler og standarder.

4. Metode

I dette kapitlet gjør vi rede for studiens metodiske valg. Dette innebærer en presentasjon av forskningsprosessen med en begrunnelse for valg av metode, utvalg av enheter, datainnsamling og dataanalyse. Hvordan våre metodiske valg påvirker kvaliteten på forskningen er diskutert fortløpende i kapitlet. Til denne diskusjonen har vi benyttet kvalitetskriteriene til Tjora (2012) for kvalitative studier. Dette er kriteriene; *reliabilitet* (pålitelighet), *validitet* (gyldighet) og *generaliserbarhet*. Tjora (2012) presiserer videre at det er viktig å være transparente og refleksive i kvalitative studier, dette har vi forsøkt å etterleve etter beste evne. Med dette mener vi at vi er åpne om våre valg, og at vi gjør rede for vår egen forforståelse.

4.1 Metodisk tilnærming

4.1.1 Vitenskapsteori og forskningsprosessen

Vitenskapsteori

Innenfor vitenskapsteorien skiller vi tradisjonelt mellom de rendyrkede formene positivisme og hermeneutikk (Nyeng, 2012). Ifølge positivistisk vitenskapsteori er det mulig å sikre objektiv og verdinøytral kunnskap. En slik tilnærming innebærer en nøytral forskerrolle, og muligheter for å gjennomføre undersøkelser uten å påvirke virkeligheten som studeres. De fleste vil i dag være enige i at disse idealene ikke er lett å etterleve (Nyeng, 2004), men pragmatisk kan man si at man kan forsøke å studere det så objektivt som mulig. Vår studie forsøker heller å være i tråd med en hermeneutisk vitenskapstilnærming. Denne tilnærmingen fremmer et syn på forskning og vitenskap som et arbeid med fortolkninger (Nyeng, 2012). Dette innebærer at vi som forskere bør prøve å være bevisst vårt utgangspunkt, og innse at vi bringer inn en rekke forkunnskaper og forventninger inn i forskningsprosessen.

Vi er påvirket av vår teoretiske forståelse av regnskapet, og har før denne studien få erfaringer med hvordan lover og regler tolkes i det praktiske næringslivet. Vår forforståelse og tilnærming til fagfeltet har blant annet betydning når vi utformer intervjuguiden. I tråd med en hermeneutisk tilnærming studerer vi som forskere ikke nødvendigvis hvordan virkeligheten er, men hvordan de ulike fenomenene fremstår i forhold til forskerens forforståelse. Vår forforståelse vil også være førende for en rekke av valgene vi foretar oss i forskningsprosessen. I arbeidet med datareduksjon har vi måtte gjøre valg og prioriteringer

rundt hvilke områder av respondentenes svar vi ønsker å fremheve. Dette kan føre til at vi har ekskludert noen sentrale momenter knyttet til intervjuobjektens livsverden.

Forskningsprosessen

Vi har tatt utgangspunkt i Børve (2016) for å designe vår forskningsprosess. Videre har Tjora (2012) og Jacobsen (2005) vært til inspirasjon.



Figur 7 - Forskningsprosessen.

Modellen kan gi inntrykk av at forskningsprosessen er lineær, men i realiteten vil den ikke nødvendigvis være det (Tjora, 2012). Vi har i løpet av forskningsprosessen beveget oss i begge retninger. Et eksempel på dette er at vi har gjort endringer i forskningsspørsmålene i etterkant av datainnsamlingsprosessen, basert på våre funn.

Vi har i løpet av forskningsprosessen gjennomført flere seminarer og diskusjoner med veiledere hvor problemstilling, forskningsspørsmål og funn har vært tema. Dette har styrket den kommunikative gyldigheten av studien, fordi det har gitt oss bekreftelse om at våre svar er knyttet til de spørsmålene vi har stilt. Validitet eller gyldighet knytter seg til hvorvidt svarene vi finner i vår studie faktisk er svar på de spørsmålene vi forsøker å stille. Den kommunikative gyldigheten, som testes i dialog med forskersamfunnet (Tjora, 2012), er styrket gjennom presentasjoner og diskusjon av resultater.

4.1.2 Forskningsdesign

Prosjektets forskningsdesign er vår plan for gjennomføringen av studien, og tar således stilling til hvordan problemstillingen skal besvares (Jacobsen, 2005). Vårt formål er å analysere empirisk data sett opp mot relevant regnskapsteori og lovverk. Vi ønsker å

undersøke hvordan selskap forholder seg til gjeldende lovverk når det kommer til regnskapsmessig behandling av egenutviklet programvare. Dette innebærer at vi har gjennomført flere intervju med selskap som driver med utvikling av programvare. Temaet for intervjuene har vært hvordan de forholder seg til gjeldende regelverk og lover. Vi har valgt en induktiv tilnærming til virkeligheten i vår studie. Dette innebærer at vi ikke møter selskapene i vår studie med klare hypoteser om hvordan vi tror virkeligheten vil se ut, men snarere med et åpent sinn for hva vi kan oppdage. Samtidig må vi erkjenne at vi alltid vil ha med oss en forforståelse og noen forventninger, om hvordan regnskapsføringen bør gjøres med bakgrunn i gjeldende lover og regler. Dette kan påvirke vår persepsjon av virkeligheten, og dermed blir det viktig for oss å være bevisst over hvordan vår forkunnskap kan påvirke oss.

4.1.3 Metodevalg

I denne studien ønsker vi å få økt innsikt i de regnskapsmessige vurderingene som er gjort i forbindelse med behandlingen av egenutviklet programvare. Vi erfarte tidlig i prosessen at dette ikke lot seg gjøre ved å studere regnskapene alene, fordi dette ikke ga oss den innsikten vi søkte. Dette utelukket derfor en kvantitativ studie basert på regnskapsinformasjon utelukkende fra årsrapporter. Vi ønsket heller å komme i kontakt med menneskene som gjorde vurderingene av de regnskapsmessige valgene. Dette åpnet for både bruk av spørreundersøkelser og kvalitative intervju. Årsaken til at vi ikke valgte å benytte oss av spørreskjema var at vi opplevde at det ville være vanskelig å utforme et spørreskjema for et så lite utforsket tema som dette. Vi finner lite tidligere studier rundt regnskapsmessig behandling av egenutviklet programvare i en norsk kontekst. Dermed hadde vi i mindre grad anledning til å bygge vår studie på tidligere verifiserte spørreundersøkelser. Således er vi av den oppfatning at det var hensiktsmessig å ha en kvalitativ tilnærming med bruk av dybdeintervju, fremfor en kvantitativ spørreundersøkelse.

Valget av metode gjør det mulig å genere førstehåndsinformasjon om erfaringene informantene våre har gjort seg omkring fenomenet vi studerer. Behovet for å gå i dybden innebar å få tilgang til å snakke med selskap, slik at vi kunne få innsikt og forståelse for deres valg, oppfatninger og erfaringer. Vi ønsket å gå eksplorativt til verks, noe som innebar å få frem nyanserte data og gå i dybden av fagområdet (Jacobsen , 2005). Problemstillingen vår har slik vært førende for de metodiske valgene som er gjort for denne oppgaven.

Casedesign

Vår studie er utført som et casedesign. Smith (2011) sier at casestudier er spesielt egnet når scenariet som vurderes er komplekst, med mange ikke-kvantifiserbare variabler med uklare sammenhenger. Casestudier er et godt alternativ når muligheten til å undersøke faktisk praksis er tilstede (ibid.). Dette beskriver i stor grad vår forskningssituasjon, da mange av faktorene vi vil undersøke ikke kommer frem av årsregnskapene. Samtidig har vi tilgang til å intervju bedrifter for å få kunnskap om deres praksis.

Yin (2009) operer med to dimensjoner for casedesign; antall case og antall analyseenheter som studeres. Vi har benyttet oss av et enkeltcasedesign med flere analyseenheter basert på Yin (2009) sin inndeling. Caset vi studerer er “regnskapsmessig behandling av egenutviklet programvare i NGAAP”. For å studere dette enkeltcaset har vi benyttet oss av sju analyseenheter. Disse sju er selskap som vi har intervjuet om deres regnskapsmessige behandling av egenutviklet programvare. I tillegg til disse analyseenhetene har vi benyttet oss av fire fagspesialister, for å belyse vår case.

4.2 Utvalg av enheter

I motsetning til kvantitative studier, så har kvalitative studier sjeldent som formål å generalisere funn fra et utvalg til en større populasjon. Formålet med vår studie er ikke å generalisere resultatene til en større populasjon, men å finne deltakere som kan gi best mulig informasjon til å belyse det fenomenet vi studerer. Dermed trekker vi ikke slutninger om at våre resultater er representative for selskap ut over vårt eget utvalg. Studien kan derimot generere innsikt og økt forståelse for hvordan regnskapsmessige utfordringer kan løses.

4.2.1 Datakilder

Datakildene i vår oppgave er i hovedsak generert og hentet fra de sju analyseenhetene. Dette består av deres årsrapport og intervju med informanter fra selskapene. Årsrapportene gir oss informasjon om hvordan selskapene har løst utfordringene, og hvordan de kommuniserer dette til omverdenen. Her har vi tatt utgangspunkt i selskapenes årsrapporter fra 2016, hentet fra Brønnøysundregisteret. Den største delen av empirien er derimot knyttet til intervjuene med informantene fra selskapene. I tillegg til disse har vi foretatt to intervju med fagekspert.

I det følgende har vi forsøkt å redegjøre for hvordan informanter er valgt ut, noe vi anser for å styrke påliteligheten av studien. Dette mener vi fordi en slik redegjørelse viser åpenhet omkring våre valg. Positivistisk tradisjon og kvantitativ forskning knytter pålitelighet til nøytrale og objektive forskere. Innenfor kvalitativ forskning vil pålitelighet derimot innebære åpenhet omkring forskerens posisjon og valg, da man må erkjenne at forskning sjeldent vil være nøytral (Tjora, 2012).

4.2.2 Utvalg av fagrepresentanter

Fagrepresentantene ble valgt ut på bakgrunn av deres evne til å gi oss bedre forståelse av temaområdet. De bidro til å gi oss økt forståelse for regelverket, i tillegg til deres betraktninger og erfaringer med hva selskaper gjør i praksis. Sentralt i disse intervjuene var særlig kriterier for balanseføring av immaterielle eiendeler og skillet mellom forskning- og utviklingsaktiviteter. Videre var det fokus på ulike motiver for regnskapsmessig tilpasning og utviklingen i metodikk for programvareutvikling. Tanker og ideer om hvordan selskaper velger å løse disse utfordringene i praksis var også sentralt.

Det første intervjuet ble gjort med Ronny Jenssen og Harald Løvdal. Begge er revisorutdannet, men jobber nå med regnskapsfaglige spørsmål i Sparebank 1 Regnskapshuset SMN AS. Dette er en av de tre største aktørene i regnskapsbransjen i Norge (SMN, 2018). Begge to har inngående kompetanse på regnskapsteori og praksis som er relevant for vår problemstilling. De arbeider ved SMN sitt hovedkontor i Trondheim, en by kjennetegnet av et levende gründermiljø der flere selskaper har sin kjernevirksomhet innenfor programvareutvikling.

Videre gjennomførte vi et intervju med Audun Stenberg og Espen Sjøvoll. De publiserte sammen en artikkel om egenutvikling av immaterielle eiendeler i tidsskriftet Revisjon og regnskap i 2016 (Stenberg og Sjøvoll, 2016). I denne artikkelen skisserte de flere utfordringer knyttet til regnskapsmessig behandling av egenutviklet programvare. De ble valgt ut som intervjuobjekter da de hadde spisskompetansen innenfor temaområdet vi studerer. Stenberg og Sjøvoll arbeider for Sticos som er et teknologiselskap som blant annet fokuserer på å gjøre kompliserte regelverk enkle og forståelige for de som arbeider innen regnskap, lønn og HR (Sticos, 2018).

Vi har også vært i kontakt med ett av de fire store revisjonsselskapene i Norge som sa seg villige til å bidra til vår oppgave. Kunnskapsområdet de hadde mulighet til å gi oss bidrag til var derimot knyttet til IFRS-regelverket. Vi opplevde derfor at informasjonen vi hadde fått fra de tidligere nevnte fagekspertene ga oss den tilstrekkelige kompetansen vi trengte, og vi valgte derfor ikke å gjennomføre flere intervju med representanter fra fagmiljøet.

4.2.3 Utvalg av analyseenheter - Selskap

Vi ønsket i vår studie å komme i kontakt med selskap som har behandlet egenutviklet programvare i regnskapet etter NGAAP. De valgte analyseenheter har alle arbeidet med utviklingen av programvare, og er valgt ut da vi mener at disse vil kunne belyse vår problemstilling. Vi har brukt forskningsrådets oversikt over søknader til SkatteFUNN-ordningen fra 2002-2017. Her valgte vi å se på prosjekter etter 2012 for å velge ut aktuelle selskap, da NRS 19 først ble en endelig standard dette året. I tillegg ble valget av de aktuelle kandidatene gjort gjennom sparring med veiledere, tips til interessante selskap fra representantene for fagmiljøet, søking i proff.no sin segmenteringsdatabase, og gjennom forskernes egen kjennskap til aktuelle kandidater. Valget om å kontakte selskapet er tatt etter en gjennomgang av selskapets årsrapport.

Kriteriene for utvelgelse er; selskap som driver med egenutvikling av programvare og følger NGAAP. Dette inkluderer selskap som leier inn konsulenter for å utvikle programvare på deres vegne. Det har også vært et kriterium at alle selskapene har mulighet til å balanseføre egenutviklet programvare. Derfor var det avgjørende for oss at de hadde hatt programvareprosjekter de siste årene, noe vi sikret ved å gå gjennom listene fra SkatteFUNN. Videre ønsket vi å komme i kontakt med både selskap som har balanseført og kostnadsført egenutviklet programvare, for å kunne fange opp flere aspekter i regnskapsstandarden. Vi ønsket å se på både selskap som har programvareutvikling som kjerneaktivitet, og andre som kun driver med dette sporadisk for å få et rikere bilde av praksis. Videre ønsket vi å komme i kontakt med selskap som utvikler programvare til eget bruk og andre selskap som utvikler til salg, for å belyse flere av aspektene i regelverket.

Det ble i forkant av studien ikke satt noe bestemt kriterium for hva som kan sies å være tilstrekkelig antall analyseenheter. Derimot har vi ønsket størst mulig forståelse for fenomenet, og gjort en vurdering fortløpende. Med tanke på studiens tidsmessige

begrensninger var det likevel nødvendig å skissere et anslag på 5-7 selskaper. Vi avsluttet vår søken etter informanter på et tidspunkt der vi opplevde en metning. På daværende tidspunktet opplevde vi at utvalget hadde dekket opp de ulike kriteriene til variasjon og valgmuligheter i regelverket som ble skissert i forkant. Vi opplevde i løpet av de siste intervjuene at vi ikke fikk mye ny informasjon, og tok dette som en indikasjon på at antall analyseenheter var stort nok.

Det at vårt utvalg av selskap inneholder flere variasjoner mener vi er med på å styrke studiens gyldighet. Dersom vi hadde valgt ut selskap som alle hadde tatt de samme valgene vil gyldigheten kunne ha blitt svekket, fordi variasjonene i selskapenes valg av regnskapsløsning ikke ville kommet frem. Det kan være en utfordring for studiens gyldighet at de ulike informantene har forskjellig bakgrunn, interesse og forståelse for regnskapet. Dette betyr at de vil ha ulikt grunnlag for å forstå spørsmålene som stilles, og sjansene øker for at de svarer på noe vi ikke spør om. Vi argumenterer på den andre siden for at den manglende kompetansen og bevisstheten omkring lover og regler, er noe vi kan fange opp gjennom våre intervju. Dette mener vi er en styrke ved våre metode, og kunne vært vanskeligere å avdekke ved et spørreskjema, da respondentene ikke ville ha opplevd at skjemaet fanget opp deres virkelighet.

Det endelige utvalget av selskaper har ulik størrelse, økonomi, aktiviteter og regnskapskompetanse. Dette er også hensikten, da vi tror det kan gi en større variasjon og innsikt i fenomenet vi studerer. Siden vi har valgt å anonymisere selskapene i studien har informantene fått koder. Oversikten over selskapene er gitt i tabell 1. De to selskapene som har kostnadsført alt løpende er kodet med forbokstaven "K", for kostnadsført. De fem som har balanseført egenutviklet programvare er kodet "B", for balanseført. Vi har snakket med informanter som er regnskapsansvarlige eller som har inngående kjennskap til de regnskapsmessige valgene som er foretatt i selskapet. I to av selskapene har vi snakket med to informanter, både daglig leder og regnskapsfører eller revisor. I tabellen nedenfor presenteres selskapskoden, hvilke informanter fra selskapet vi har snakket med, i tillegg til andre sentrale opplysninger. Regnskapstall er her hentet fra årsrapporten i 2016. En selskapsbeskrivelse og utfyllende informasjon om analyseenhetene er gitt i vedlegg 3.

Selskaps- kode	Informant(er)	Sum Eiendeler (i kr)	Andel balanseført FoU/TK	Omset- ning (i kr)	Resultat	Regnskaps fører	Formål med Prog.varen
K1	Daglig leder	Ca 1,2 Millioner	0	Ca 650 000	Negativt	Ekstern	Salg/ Utlisensiering
K2	Økonomisjef	Ca 70 Millioner	0	Ca 150 Millioner	Positivt	Intern	Salg/ Utlisensiering
B1	Økonomi- ansvarlig	Ca 17 Millioner	Ca 25%	Ca 600 000	Negativt	Intern/ Ekstern	Eget bruk og Salg/ Utlisensiering
B2	Daglig leder og regnskapsfører	Ca 3,5 Millioner	Ca 10- 15%	Ca 10 Millioner	Negativt	Ekstern	Salg/ Utlisensiering
B3	Daglig leder og revisor	Ca 10 Millioner	Ca 10-15%	Ca 30 Millioner	Svakt positivt	Ekstern	Eget bruk og salg/ Utlisensiering
B4	Økonomi- ansvarlig	Ca 250 Millioner	< 1%	Ca 250 Millioner	Positivt	Intern	Eget bruk og Salg/ Utlisensiering
B5	Daglig leder	Ca 35 Millioner	Ca 5-10%	Ca 30 Millioner	Positivt	Ekstern	Salg/ Utlisensiering

Tabell 1 - Oversikt over analyseenheter

4.3 Datainnsamling

Med bakgrunn i problemstillingen har vi tidligere argumentert for intervju som datainnsamlingsmetode. For å styrke validiteten i studien anså vi det som viktig å utarbeide en god intervjuguide. Vi har for våre intervjuer valgt å benytte oss av delvis- eller semistrukturerte intervju. Disse intervjuene har en halv-fast struktur og er en populær intervjuform (Tjora, 2012). Dette valget har bidratt til at informantene svarte på spørsmålene, samtidig som de fikk kommet med egne innspill. Dette mener vi i større grad sikret at svarene informantene ga, var svar på spørsmålene vi stilte. Således øker studiens gyldighet. Utforming av intervjuguide og ordlyden på spørsmål har også effekt på resultatene. Derfor har vi valgt å legge ved vår mal for intervjuguide, slik at studiens lesere og fremtidige forskere kan få økt forståelse for oppgavens utgangspunkt. Dette er et grep vi mener styrker studiens pålitelighet.

Intervjuguiden vil ta utgangspunkt i en overordnet skisse, men tilpasses for hvert enkelt intervju. Vi så oss også nødt til å gjøre tilpasninger av intervjuguiden underveis i intervjuene,

ut i fra både kompetansenivå og bevissthet omkring temaet hos våre informanter. For intervjuene med fagrepresentantene ble det utarbeidet to separate temaguides. Disse to intervjuene har vært med på å danne grunnlaget for utformingen av intervjuguiden til selskapene. Intervjuguiden legger opp til å følge strukturen beskrevet av Tjora (2012), bestående av åpningsspørsmål, hoveddel og avslutningsspørsmål. Intervjuguiden ble gjennomgått sammen med veiledere før vi foretok første intervju. Da vi benytter oss av en semistrukturert intervjuguide åpner vi for at det kan stilles oppfølgingsspørsmål eller andre typer spørsmål, basert på det som fremkommer underveis i intervjuet. I følgende avsnitt presenterer vi en grovskisse av intervjuguides faser og tankene bak denne. En mal for intervjuguide er vedlagt i vedlegg 2.

Innledning: Først ble det gitt en kort presentasjon av oppgavens formål og tema. Selskapene ble deretter informert om muligheten for anonymisering. Anonymiseringsspørsmålet ble derimot overlatt til slutten av intervjuet, slik at informantene ville ha større innsikt i hva vi hadde snakket om.

Hoveddel: Fokus på regnskapsmessig behandling av egenutviklet programvare. Forsøker å avdekke hvilke forhold selskapene har til den regnskapsmessige behandlingen, og i hvilken grad de kjenner seg igjen i lovens beskrivelse av programvareutviklingsprosessen. Videre fokuseres det på vurderinger av balanseføringskriteriene, og hva som ligger til grunn for disse. Vi spør også hvorvidt selskapene opplever at deres valg kan ha innvirkning på regnskapskvaliteten.

Avslutning: Intervjuguiden legger til rette for å besvare uklare spørsmål eller andre spørsmål som informantene skulle ha til undersøkelsen. Helt avslutningsvis tas spørsmålet om anonymisering opp igjen.

Gjennomføring av intervju

Informant(er)	Dato	Sted	Varighet
Ronny Jenssen og Harald Løvdal	30.01.2018	SMN sine lokaler i Trondheim	86 minutter
Daglig leder i K1	08.02.2018	I lokalene til K1	48 minutter
Audun Stenberg og Espen Sjøvoll	12.02.2018	Sticos sine lokaler i Trondheim	63 minutter
Økonomiansvarlig i B1	15.02.2018	I lokalene til B1	55 minutter
Økonomiansvarlig i K2	16.02.2018	I lokalene til K2	45 minutter
Daglig leder i B2	22.02.2018	I lokalene til B2	41 minutter
Ekstern regnskapsfører for B2	22.02.2018	Intervju per telefon	20 minutter
Daglig leder i B3	08.03.2018	I lokalene til B3	54 minutter
Revisor for B3	08.03.2018	I lokalene til revisor	45 minutter
Økonomidirektør i B4	14.03.2018	Intervju per telefon	58 minutter
Daglig leder i B5	21.03.2018	I lokalene til B5	60 minutter

Tabell 2 - Oversikt over intervju

Ifølge Tjora (2012) er en god test for å undersøke graden av pålitelighet i en undersøkelse, å stille seg spørsmål om hvorvidt resultatene ville blitt de samme dersom en annen forsker gjennomførte studien. Poenget er ikke nødvendigvis at svaret skal være “ja”, men at vi redegjør for forhold som drar i ulik retning. På den ene siden er de regnskapsmessige valgene innarbeidet i årsrapportene, og vil ikke kunne forandres i etterkant. På den andre siden kan intervjuet ha bidratt til å øke fokuset og bevisstheten hos våre informanter, og således ha forandret virkeligheten på det tidspunktet dataene hentes inn. Det vil da være en stor utfordring for andre forskere å etterprøve disse resultatene, siden informantenes forståelse av fenomenet som studeres kan ha forandret seg. Gjennom samtale med informantene vil det kunne oppstå en forskningseffekt. Dette er den effekten vi som forskere kan ha på de vi studerer (Tjora, 2012).

Totalt ble det gjennomført 11 intervjuer med varighet på 20 til 86 minutter. To av disse intervjuene ble gjort med fagpersoner, mens resterende ni ble gjort av de sju utvalgte selskapene. Vi opererte under intervjuet med en klar rollefordeling oss imellom. Dette innebar at den ene stilte spørsmål, mens den andre noterte sentrale tidspunkt i samtalen, samt kom med oppfølgings spørsmål når dette var naturlig.

Det ble etter tillatelse fra informantene gjort opptak av intervjuene for å sikre at vi fikk med oss det som ble sagt. Behandlingene av disse beskrives i senere delkapittel. Informantene var kjente med temaet for intervjuet i forkant, med tanke på utsendt informasjonsepost, se vedlegg 1. Vi gjorde en vurdering av om vi skulle sende intervjuguiden til informantene i forkant av intervjuet. Valget falt på å droppe dette, da vi ønsket å studere hvordan selskapene forholdt seg til de gjeldende regnskapsreglene. Dermed ønsket vi ikke å bidra til økt bevissthet omkring de regnskapsmessige valgene i forkant av undersøkelsen, men heller avdekke en mulig manglende bevissthet omkring temaet gjennom intervjusituasjonen. Med dette valget kan vi på den andre siden ha risikert å få mindre utfyllende og gjennomtenkte svar på våre spørsmål. For å bøte på dette, ble det derfor i noen tilfeller gjort ytterligere intervju med regnskapsfører for enkelte selskaper.

Vi ønsket å gjennomføre intervjuene fysisk og ikke pr telefon eller mail, da vi ønsket å ha muligheten til å ta i bruk årsrapporter og lovverk i samtalen med våre informanter. Dette anså vi som lettere å gjøre, hvis vi hadde muligheten til å være i samme rom som våre informanter. Av praktiske årsaker ble to av intervjuene likevel gjennomført via telefon. De resterende intervjuene ble alle gjennomført i lokalene til våre deltakende selskaper.

4.4 Datahåndtering

I etterkant av intervjuene satt vi igjen med lydopptak av samtalene. Etter flere og lange intervjuer satt vi med mange timer med opptak som skulle transkriberes. Dette var en tidkrevende og vanskelig oppgave, derfor var det til god hjelp at vi underveis i intervjuene hadde notert ned sentrale tidspunkt i intervjuet. Transkriberingen resulterte i over hundre dataskrevne sider. Vi brukte fargekoder for å skille mellom hvem som hadde sagt hva i de transkriberte dataene. Da vi gjorde lydopptak av intervjuene stilte dette ekstra krav til oppbevaring av disse, slik at informasjon ikke havnet på avveie. Vi forhørte oss i forkant av intervjuene med informantene om det var greit at vi gjorde lydopptak. Lydopptakene ble gjort på våre mobiltelefoner. Etter fullført intervju ble lydopptakene overført til en ekstern harddisk, og slettet fra mobiltelefonene. Den eksterne harddisken ble oppbevart på et låst rom, og de transkriberte intervjuene ble oppbevart på en passordbeskyttet skytjeneste.

Lydopptakene vil bli slettet ved endt studie.

4.5 Dataanalyse

Etter transkriberingen begynte vi på arbeidet med å gjøre datamaterialet mulig å håndtere. En analyse av den innsamlede dataen innebærer blant annet koding og kategorisering (Tjora, 2012). Dette innebar å opprette koder, det vil si ord og uttrykk som beskriver avsnitt eller mindre utsnitt av datamaterialet. Vi har forsøkt å etterleve en tekstnær koding i tråd med en induktiv tilnærming. De tekstnære kodene er ikke mulig å sette opp før analysen. Kodene våre beskriver hva som fremkommer av intervjuet og peker ut interessante aspekter for analysen. Etter at vi kodet datamaterialet gikk vi over til å kategorisere dataene. I kategoriseringsprosessen samlet vi kodene og de tilhørende sitatene i ulike grupper. Kodingen er gjort for å lettere kunne gruppere dataene. Med bakgrunn i intervjuguiden og de framkomne kodene forsøkte vi å gruppere koder/sitater i følgende kategorier/temaområder.

1. Programvareutvikling
2. Motivasjon bak regnskapsmessige valg
3. Vurderingen av kriterier for balanseføring
4. Andre regnskapsmessige vurderinger i NGAAP
5. Informasjonsverdien av regnskapet

Mange av kodene overlappet flere av kategoriene. Målet med kategoriseringen var å samle empirien i grupper som på ulike måter kan knyttes opp til en diskusjon av vårt tema. Disse kategoriseringene har blitt sentrale temaer for oppgaven. Vi har brukt forskningsspørsmålene som ble presentert i kapittel 1 aktivt i kategoriseringsarbeidet. Samtidig har koding- og kategoriseringsprosessen bidratt til å forme, endre og avgrense forskningsspørsmålene underveis i prosessen. Kategoriseringen har også påvirket strukturen i oppgaven, da empiri- og analysekapittelet er strukturert ut i fra forskningsspørsmålene. Da forskningsspørsmålene er utformet for å svare på den overordnede problemstillingen sikrer kategoriseringen av empirien også en rød tråd i oppgaven. Kategoriseringen av dataen gjorde det også mulig å sammenligne selskapenes vurderinger.

Det vil alltid være usikkerhet rundt tolkning av spørsmål og svar ved intervju. Intervjuene i denne studien er ikke et unntak. Det kan være vanskelig å vite hvorvidt informantene har oppfattet spørsmålet på den måten vi ønsket at de skulle. Dette vil være av betydning for

oppgavens validitet. For å imøtekomme dette har vi gitt våre informanter mulighet til å lese over det transkriberte datamaterialet, for å vurdere hvorvidt de kjenner seg igjen i sine egne svar. Dette vil også gi informantene større innsikt å se hva de har svart på.

4.6 Rapportering

En oppsummering og utdrag av empiri og analyse er presentert i skriftlig form i denne masteroppgavens kapittel 5. Det vil gjennom dataanalysen være en risiko for at vår forforståelse vil påvirke vår tolkning av data, ved at vi for eksempel tillegger informantene mening ut over informantens egen forståelse. Vi er således klar over at vårt valg om å presentere empiri og analyse i samme kapittel kan gjøre skillet vanskeligere. Dette valget er derimot begrunnet i at oppsettet vil sikre en bedre struktur og rød tråd i oppgaven for leseren. Dersom skillet mellom empiri og analyse blir utydelig vil det kunne svekke påliteligheten av studien. Vi har derfor valgt å benytte oss av tabeller med empiriske utdrag for selskapene, uten at disse tabellene inneholder vår egen analyse. Vi har også tatt i bruk sitater, noe som bidrar til å skille informantens stemme fra vår egen. Disse grepene er gjort for å gi leseren en mulighet til komme nærmere empirien enn bare vår egen tolkning. Vi har generert et stort datamateriale og har i oppgaven måtte velge å dempe ned noen aspekter for å kunne fremheve andre. Derfor er ikke alle analyseenheter i like stor grad representert i gjennomgangen av empiri- og analysekapittelet, da vi har forsøkt å trekke ut det vi mener best belyser problemstillingen.

4.7 Etiske betraktninger

Det generelle kravet til etikk i samfunnsforskning er formulert av NESH (den nasjonale forskningsetiske komite for samfunnsvitenskap og humaniora) (Tjora, 2012). Kravet går ut på at forskningsprosjekter som forutsetter aktiv deltakelse bare skal settes i gang etter deltakernes informerte og frie samtykke. Informantene har til enhver tid rett til å avbryte sin deltakelse, uten at dette får negative konsekvenser for dem. Vi har forsøkt å etterleve også dette kravet gjennom å informere våre deltakere om deres rettigheter. Vår studie er rapportert til norsk senter for forskningsdata (NSD). Studien oppfylder kriteriene for behandling av data i henhold til disse bestemmelsene. Forholdet mellom oss som forskere og våre informanter bygger på tillit. Det har derfor vært viktig for oss å forsøke å bygge denne tilliten overfor våre

intervjuobjekter, slik at de kan stole på at vi behandler dataene slik som vi har sagt at vi skal gjøre.

Videre ble alle involverte intervjuobjekter tilbudt anonymitet. To av informantene ønsket å være anonyme, mens enkelte ønsket at noen av utsagnene de kom med ikke skulle knyttes tilbake til dem. Vi har av etiske hensyn valgt å anonymisere hele vårt utvalg av selskaper. For å holde selskapene anonyme har vi gitt dem koder, og det er i selskapsbeskrivelsene ikke inkludert informasjon som gjør at selskapene lett kan gjenkjennes.

5. Empiri og analyse

Dette kapittelet inneholder utdrag fra empirien med vår tolkning og analyse av denne. Kapittelet er strukturert ut ifra forskningsspørsmålene i studien. Dette innebærer at kapittelet består av tre deler, som besvarer hvert av de tre forskningsspørsmålene. I Kapittel 5.1 ser vi på motivasjonen for å kostnadsføre eller balanseføre egenutviklet programvare. Strukturen i dette delkapittelet er styrt av empirien, med overskrifter basert på denne. Kapittel 5.2 er en gjennomgang av hvordan selskapene oppfatter og tolker kriteriene for balanseføring av immaterielle eiendeler. Strukturen i dette kapittelet følger kriteriene for balanseføring av immaterielle eiendeler som er redegjort for i delkapittel 2.2.1. I kapittel 5.3 gjennomgår vi hvordan selskapene forholder seg til NRS 19 2.7.3 sine føringer og bestemmelser, og i hvilken grad dette har betydning for regnskapsmessige valg.

5.1 Forskningsspørsmål 1 - Hvilke motiver ligger til grunn for selskapenes valg mellom balanseføring og kostnadsføring av egenutviklet programvare?

5.1.1 Programvare som FoU og valg av prinsipp

Under intervju med fagekspert Harald Løvdal fra SMN Regnskapshuset, kom det tydelig frem at han mente det er flere faktorer som påvirker hvordan selskap forholder seg til valget mellom kostnadsføring og balanseføring av sin egenutviklede programvare. Han sier følgende i intervju med oss: *«jeg tror nok at det er veldig mange andre vurderinger enn de regnskapsmessige som ligger til bakgrunn for om de velger å gjøre det eller ikke»*.

Vurderingene Løvdal her refererer til er noe vi ønsker å se nærmere på i dette delkapittelet.

Vi vet fra gjennomgangen av det regnskapsmessige rammeverket i kapittel 2 at selskap kan velge mellom kostnadsføring og balanseføring av FoU i tråd med rskl § 5-6. Videre vet vi også at programvare som er utviklet for salg/utlisensiering kan klassifiseres som FoU, mens programvare som er utviklet til eget bruk ikke er å regne som FoU. Selskap som faller inn under definisjonen for små foretak, kan også kostnadsføre programvare til eget bruk, som ikke er FoU, løpende med hjemmel i rskl § 5-6 (Norsk regnskapsstiftelse, 2014).

Økonomiansvarlig i selskap B1 sier at de har planer om at programvaren både skal utlisensieres og brukes internt i arbeidet med kunder. Økonomisjefen i selskap B4 sier de utvikler programvare hovedsakelig til eget bruk, men at de også skal selge tilgangen til kunder direkte. Videre har selskap B3 utviklet programvare som er ment for både eget bruk og for salg/utlisensiering. Det virker derimot som at ingen av selskapene har reflektert over den regnskapsmessige betydningen av om programvaren er ment for eget bruk eller salg/utlisensiering. Alle selskapene har klassifisert sin programvare som FoU-aktiviteter. Det kan derfor tenkes at de anser at programvaren hovedsakelig er ment for salg/utlisensiering. Derimot kan det virke som at årsaken til klassifiseringen er manglende innsikt i at regelverket skiller mellom programvare for eget bruk og til salg/utlisensiering. Når større selskap, slik som K2 og B4, har klassifisert aktivitetene som FoU, kan unntaksregelen i rskl §5-6 benyttes også for dem. Dette betyr at alle selskapene i studien kan gjøre et valg mellom balanseføring og kostnadsføring av sin programvare. Gjennom vår studie har vi fått innblikk i selskapenes motivasjon som ligger til grunn for valgene ved regnskapsføringen av egenutviklet programvare. I tabell 3 er begrunnelsen for selskapenes valg mellom balanseføring eller kostnadsføring oppsummert.

Selskap	Bakgrunn for valg
K1	Daglig leder sier at spørsmålet om balanseføring har vært oppe, men at han ikke har gjort store refleksjoner rundt muligheten for å balanseføre. Dette sier han skyldes at de har tatt kostnaden når den kommer, da de ikke har investert tilstrekkelig tid i å vurdere hva som medfører det ene og hva som medfører det andre. Det at de har kostnadsført alt, mener daglig leder har ført til at regnskapet ikke gir noe godt bilde av selskapets aktiviteter og verdier. Dette mener han er et av de virkelige store problemene FoU-selskaper lider under.
K2	Økonomisjefen sier at valget falt på å kostnadsføre deres egenutviklede programvare løpende. Dette begrunner han med at de utøver en forsiktighetstilnærming til regnskapet. Han påpeker også at eiernes involvering i den daglige driften har vært avgjørende for dette valget, da de kjenner til aktivitetene og verdiene i selskapet uten å lese regnskapet. Økonomisjefen sier han tror at det balanseførte beløpet i mange IT-selskap kan være potensielle “nedskrivningsbomber”, da raske teknologiskift kan gjøre at programvaren ikke lenger har noen verdi. Derfor tror han nok at mange potensielle investorer vil skygge banen.
B1	Økonomiansvarlig sier at deres valg om balanseføring i utgangspunktet ikke var så viktig. Samtidig sier han at balanseføringen av den egenutviklede programvaren, ville kunne se bra ut for eksterne investorer. Dette tror han vil gjøre at selskapet bedre viser at de investeringene som gjøres skaper en varig verdi. Balanseføringen ble gjort i samråd med styret, sier han. Videre sier økonomiansvarlig at de sammen fant ut at de ønsket å balanseføre mest mulig, for så å se hva regnskapsføreren godtok. Ønsket om å balanseføre mest mulig sier han har sammenheng med at de som leser regnskapet skal kunne søke opp selskapet, og se at de kostnadene de har pådratt seg faktisk vil gi verdi i fremtiden, og ikke bare er penger som flyter ut av vinduet.

B2	Daglig leder sier at valget om å balanseføre egenutviklet programvare var basert på rådene de fikk fra ekstern regnskapsfører og revisor. Han har selv ikke hatt noen særlige preferanser for dette. Videre sier han at det er kontantstrømmene som har vært viktig, og ikke regnskapet. Han forteller at regnskapet ikke har vært noen interessant måte å kommunisere informasjon om selskapet på, da han opplever at det er ingen som vurderer selskapet med bakgrunn i regnskapsinformasjon de presenterer.
B3	Daglig leder sier at selskapet selv tok initiativet til å balanseføre egenutviklet programvare, da de opplevde at de hadde brukt mye tid på prosjekter som ikke bare ville gi verdi i inneværende år, men også i fremtiden. Dette mener daglig leder at vil gi et bedre bilde av selskapets aktiviteter enn å kostnadsføre alt løpende. Den endelige beslutningen ble tatt i samråd med styret og revisor. Både daglig leder og revisor sier at det kun er enkelte prosjekter som er balanseført. Dette sier de har en sammenheng med vurderinger av hva som er vesentlig, og at enkelte prosjekt har vært lite forutsigbare med tanke på fremdrift og størrelse. Revisor sier at prosjekter som er mindre enn størrelsesorden 70 000 kr vil bli kostnadsført.
B4	Økonomisjef i B4 sier at valget om å balanseføre prosjekter til egenutviklet programvare ble gjort med bakgrunn i at dette ville gi et bedre bilde av selskapets aktiviteter. Han mener at det å fordele kostnadene ved aktivitetene utover en lengre periode vil gi et riktigere regnskap. Videre sier han at de ikke balansefører prosjekter som er ansett for å være uvesentlige. Denne vesentlighetsgrensen mener han går ved prosjekter i størrelsesorden 100 000 til 200 000 kr.
B5	Daglig leder sier at valget om å balanseføre prosjekt som har gått med til utvikling av programvare, har vært begrunnet i at dette ga det mest korrekte bilde av selskapets aktiviteter. Han sier det var selskapet selv som tok initiativet til å balanseføre, men at de har hatt tett dialog med revisor og regnskapsfører angående dette. Det er ifølge daglig leder slik at ikke alle prosjektene balanseføres, men "flaggprosjektene", da disse representerer særlige nyvinninger. Daglig leder sier at begrunnelsen for dette godt kan sies å være i tråd med en forsiktighetstilnærming. Samtidig sier han også at det kan brukes et ord som vesentlighet for å begrunne valget om å kostnadsføre. Daglig leder sier at selskapet ikke nødvendigvis har interesse av å fremstå med best mulig resultat med tanke på at mye av deres kundegrunnlag er offentlig sektor. Derfor har de et ønske om å ta mest mulig fortløpende over driftskostnadene, sier han.

Tabell 3 - Bakgrunn for valget mellom kostnadsføring og balanseføring

5.1.2 Motiv for regnskapsmessige valg

Balanseføring ga et riktigere bilde av selskapets aktiviteter

Selv om det kan ligge mange motiv til grunn for aktiveringen av immaterielle eiendeler, må vi ikke glemme at gode regnskapsmessige vurderinger fremdeles kan være en sentral motivasjonsfaktor for valg av regnskapsløsning. At regnskapet skal gi et korrekt bilde av selskapenes aktiviteter har vi sett at er sentrale kvalitetskrav for NGAAP via formaliseringen i rskl § 3-2a. Selskap kan også ha et ønske om at omverdenen får se et mest mulig korrekt bilde av deres aktiviteter og verdier. Videre kan de ønske at informasjonen som fremkommer er beslutningsrelevant. Selskap B3 opplevde for noen prosjekter at de hadde brukt mye tid på disse, og vurderte det slik at de ville komme til å tjene penger på programvaren ikke bare inneværende år, men også i de kommende årene. Selskap B3 hadde en tanke om at regnskapet ville se dårligere ut dette året, men også at informasjonen ble misvisende da prosjektet ville gi

inntekter flere år fremover. Det virker derfor som om hovedmotivasjonen bak balanseføringen var å fordele kostnadene over en lengre periode, slik at regnskapet ga et mer riktig bilde av deres aktiviteter. For alle selskapene som har balanseført, virker valget om balanseføring av prosjekter til utvikling av programvare å ha en viss sammenheng med en tanke om å gi det mest korrekte bilde av selskapets aktiviteter.

Ønske om å balanseføre mest mulig

Et av motivene bak balanseføring kan være et ønske om å se bra ut for omverdenen og potensielle investorer. Det er ikke nødvendigvis noen motsetning mellom dette og ønsket om at regnskapet skal gi et mer korrekt bilde, men enkelte kan i visse tilfeller ha motivasjonen til å ta i litt ekstra på egne vegne. Dette kan vises ved at selskap har et ønske om aktivere mest mulig, siden aktivering vil styrke egenkapitalen og gi et mer positivt resultat i inneværende år. Ronny Jenssen i SMN Regnskapshuset ser følgende tendens for behandlingen av immaterielle eiendeler gjennom sitt arbeid i regnskapsbransjen: *“gründeren ønsker å få mest mulig i balansen, vi har en motivasjon for å få det riktigst mulig. Mens investorer eller bank ønsker å ha minst mulig i balansen, fordi de synes det er tryggest å ha mest mulig materielle eiendeler i balansen”*.

Selskap B1 opplyser at de ønsket å balanseføre mest mulig for å signalisere selskapets aktiviteter og verdier til sine omgivelser. Økonomiansvarlig uttaler følgende om selskapets motivasjon til å balanseføre egenutviklet programvare: *“i utgangspunktet var det ikke veldig viktig, men vi så at den aktiveringen ville kunne se bra ut for eksterne investorer og det at vi viser at vi faktisk, de investeringene vi gjør i utvikling skaper en varig verdi”*.

Økonomiansvarlig gjorde sammen med styret i selskap B1 en vurdering om at de ønsket å balanseføre den egenutviklede programvaren. De hadde en tanke om at de ville prøve å balanseføre så mye som overhodet mulig, for å se hva regnskapsføreren godtok. Vedrørende valget om balanseføring sier han at *“... vi ønsker å forsikre oss om at hvis dem [potensielle investorer] for eksempel søker opp selskapet på proff eller leser gjennom regnskapet, så ser de at det faktisk, at de kostnadene vi har i løpet av året, er ikke bare penger som flyter ut av vinduet, men som skaper verdier for selskapet”*.

Det virker som at selskap B1 er bevisst på de som skal lese regnskapet, og således har ønsket å kommunisere sin verdiskapning til omverdenen via regnskapet. Det kan tenkes at de har et

ønske om at informasjonen i regnskapet skal gi beslutningsrelevant informasjon til investorer om deres virksomhet, samtidig kan det se ut som om at de ønsker å ta i litt ekstra ved å balanseføre mest mulig. Dette kan være en naturlig tankegang, da de virker å ha stor tro på eget prosjekt. På den andre siden virker selskapet å være mindre kritisk enn de andre selskapene i vår studie, med tanke på hvorvidt verdiene de balansefører faktisk vil gi selskapet fremtidige økonomiske fordeler eller ikke. En for optimistisk tilnærming til hva som balanseføres vil kunne gi et feil bilde av selskapets aktiviteter og verdier. Dette fordi faren for at programvaren må nedskrives øker, dersom verdien som selskapet har argumentert for ikke er realistiske. Harald Løvndal sier på generell basis følgende: *“det er ikke sikkert at balanseposten gir et reelt uttrykk for underliggende verdiene til den utviklede programvaren”*. Dette tror han at kan føre til at investorer setter en strek over FoU-posten i balansen. Dette kan tolkes som at usikkerheten knyttet til det balanseførte beløpet, kan gjøre at brukerne av regnskapet i enkelte tilfeller ser på balanseposten som mindre relevant.

Overlater vurderingene til regnskapsfører/revisor

Ifølge daglig leder i selskap B2 er hovedgrunnen for deres valg om å balanseføre egenutviklet programvare basert på råd fra regnskapsfører og revisor. Han opplyser om at han i større grad har vært opptatt av kontantstrømmene i selskapet og ikke regnskapet, og dermed ikke har hatt spesielle ønsker. Derfor opplevde han at det var regnskapsfører som tok initiativet til balanseføringen. Han sier at: *“regnskapet har for oss ikke vært en interessant måte å kommunisere firmaet på, regnskapet har vært en konsekvens av helt andre mål”*. Han påpeker videre at: *“strengt talt så har vi ikke brydd oss om det, rett og slett. Det er ingen som vurderer oss på regnskapet, bare vi tilfredsstiller de operative kravene til anbud og sånne ting”*. Daglig leder i B2 meddeler at selv om deres økonomiske posisjon har vært svak i en lengre periode, så har de hatt tett kontakt med banken om deres situasjon. Det virker som om banken på grunn av den tette dialogen ikke bruker regnskapsinformasjon til å vurdere selskapet, men at de heller har fokus på en tettere dialog med selskapet.

I vår samtale med den eksterne regnskapsføreren for B2, forteller han at det er han som har anbefalt selskapet å aktivere utgiftene for å få synliggjort verdiene de har. Han er av den oppfatningen at balanseføringen har gitt et mer korrekt bilde av selskapets utviklingsaktiviteter. Dette illustrerer at balanseføringen fra selskapet side virker å være styrt av regnskapsførerens anbefalinger, og at daglig leder i liten grad har forholdt seg direkte til

lovene og reglene, men indirekte gjennom disse anbefalingene. Det virker derfor som at selskapet har overlatt vurderingene til eksterne aktører, og at de selv ikke har hatt motiv for balanseføring utover å være i tråd med lover og regler. Selskap B5 tok initiativet til balanseføring i samråd og dialog med revisor og regnskapsfører. Daglig leder sier til oss at han ikke eksplisitt kjenner til rskl §5-6, men at løpende kostnadsføring har vært oppe til diskusjon. Det virker som at valget om å balanseføre tufter på retningslinjer eller føringer fra revisor.

Løpende kostnadsføring med bakgrunn i en forsiktighetsvurdering og eiersituasjon

Selskap K2 har valgt å kostnadsføre alle aktiviteter i forbindelse med egenutviklet programvare løpende. Økonomisjefen begrunnet deres valg om å kostnadsføre egenutviklet programvare i at: *“vi ønsker å ha litt den der forsiktighets-tilnærmingen til regnskapet”*. Han sier at balanseføring vil være å; *“egentlig bare dytte problemet foran seg. Så vi ønsker å ta mest mulig med en gang, så vi ikke har den snøballen som bare blir større og større”*.

Det kan virke som at valget til økonomisjefen i K2 har vært begrunnet med bakgrunn i forsiktighetsprinsippet. Med dette kan man forstå at motivet for valg har vært basert på at selskapet ikke ønsker å havne i en situasjon der verdiene i regnskapet virker å være oppblåst. Derfor kan det tenkes at økonomisjefen heller ønsker at omgivelsene vil bli positivt overrasket over verdiene som ligger i selskapet. Samtidig ser det ikke ut til at selskapet har stort fokus på omgivelsene, ved valget om å kostnadsføre løpende. Det kan virke som at eiersituasjonen har forsterket motivet for kostnadsføringen. Med dette kan man forstå at selskapet ikke behøver å overbevise eierne om at de gjør det bra, da eierne er langsiktig involvert og delaktige i driften. Eierne kjenner således til aktivitetene og verdiene i selskapet, uten å studere regnskapet.

Forenklingshensyn

For daglig leder i selskap K1 er regnskapet i hovedsak noe de er lovpålagt å utarbeide, slik at revisor kan få godkjenne det. Selskapet benytter seg av en ekstern regnskapsfører og har i likhet med selskap K2 valgt å kostnadsføre alle sine utgifter til egenutviklet programvare. Om bakgrunnen for dette sier han: *“nei, vi har kort og godt sagt som så, vi utgiftsfører.”* Videre bekjenner han at: *“... det skyldes ikke at det er så forferdelig lurt, det er bare det at vi har gjort det sånn”*.

Det kan virke som at valget om å kostnadsføre egenutviklet programvare er basert på at det var enklest mulig. Daglig leder sier at han ikke har reflektert mye over mulighetene til å balanseføre egenutviklet programvare, og mener dette skyldes at *“vi er kanskje litt annerledes skrudd sammen vi som er teknologinerder. For oss er det å få ting til, det å få ting til å funke, det er det vi ønsker”*. Det virker derfor som at det ikke har vært regnskapet som er i hovedfokus, da daglig leder vil heller bruke sin tid på utvikling. Det kan tenkes at selskap K1 har benyttet seg av muligheten til å kostnadsføre FoU, uten at det var noen stor bevissthet eller kjennskap til selve bestemmelsen for dette. Daglig leder i K1 sier han likevel tror at balanseføring ville kunne se bedre ut for de som vurderer selskapet, og at dette er noe han kunne ha reflektert mer over enn hva han tidligere har gjort. Revisor Audun Stenberg i Sticos hevder at: *“det er klart at den kompleksiteten i immaterielle eiendeler gjør at mange styrer litt unna dette”*. Det kan virke som at Stenberg mener at mange selskap velger kostnadsføring, da balanseføring oppleves som komplekst.

Det kan virke som at, også andre selskap, av forenklingshensyn ikke har balanseført alt som er mulig å balanseføre. For selskap B1 ser vi at til tross for deres ønske om å balanseføre mest mulig, så sier de at de av praktiske årsaker ikke har valgt å balanseføre en rekke små bilag som gjorde arbeidet komplisert. Det virker derfor som at selskapet har foretatt en kost/nytte betraktning i vurderingen av hva som skal inkluderes i anskaffelseskosten.

Aktiverer med forsiktighet

Daglig leder i B5 forteller at selskapet i de siste to til tre årene har valgt å aktivere noe av sitt arbeid med nye produkter. Han sier at de ikke aktiverer alle sine prosjekter, men de store *“flaggproduktene”*. Dette har innebåret at det kun er to av sju produkter fra programvareporteføljen som har blitt balanseført i 2016. Daglig leder i selskap B5 påpeker at aktiveringen har foregått etter en forsiktighetstilnærming. Dette virker å ha innebåret at ikke alle prosjekter eller kostnader tas med i beregningene. Daglig leder forteller videre at de ikke balansefører utvikling på eksisterende produkter. Dette begrunner han med en forsiktighetstilnærming, hvor de ønsker å ta mest mulig over driftskostnadene. Årsaken til dette sier han er at selskapet i stor grad leverer løsninger for offentlig sektor. Han sier *“at for den type kunder vi har, her er det ikke nødvendigvis en fordel å ha størst mulig bunnlinje”*.

For oss virker det som at selskapet ønsker å være konservative i sin balanseføring. Med dette mener vi at de ønsker å kostnadsføre mest mulig, men balansefører prosjekter som er av vesentlig størrelse, slik at regnskapet vil gi et mer riktig bilde av selskapets verdier og aktiviteter. Det registreres at selskapet de siste årene har foretatt ekstraordinære nedskrivninger relatert til noen verdibetraktninger som ble ansett for å være feilaktig. Dette kan ha bidratt til at de i dag er mer forsiktige i sin tilnærming til balanseføring av egenutviklet programvare.

Vesentlighetsvurdering

Det virker som om flere av selskapene herunder B3, B4 og B5, har valgt å kostnadsføre prosjekt som trolig ville ha oppfylt kriteriene for balanseføring, fordi prosjektene opplevdes som mindre vesentlige. Studien har vist at selskap B3 mener at balanseføring ga et riktigere bilde av selskapets aktiviteter. Imidlertid ser vi at selskapet ikke har balanseført alle sine utviklingsprosjekt. Daglig leder og revisor opplyser at dette skyldes at prosjektene er små og at de foretar en vesentlighetsvurdering. Revisor opplyser om at denne vesentlighetsterskelen går ved ca. 70 000 kr, og at utvikling som er mindre enn dette kostnadsføres løpende. Økonomisjefen i B4 sier at prosjekter som oppleves som vesentlige har blitt balanseført. Videre sier han at for mindre prosjekter har de tatt kostnaden fortløpende. Vi registrerer at denne vesentlighetsgrensen virker å gå for prosjekter i størrelsesorden 100 000 til 200 000 kr.

Det virker som at flere av selskapene i studien opererer med vesentlighetsgrenser for hvilke prosjekter de velger å balanseføre. Disse grensene synes å variere for selskapene. Dette er ikke overraskende med tanke på at selskapene har ulik størrelse på omsetning og balansesum. Likevel virker det som at grensene også relativt sett er satt forskjellig. Vesentlighet virker å være en av flere forhold som påvirker regnskapsføring i praksis.

Ønske om å påvirke omgivelsene i enkeltsituasjoner

Gjennom våre intervju kommer det frem at flere av selskapene i studien er av den oppfatning at andre selskap i bransjen kan bruke de skjønnsmessige valgene, rundt behandlingen av egenutviklet programvare i regnskapet, til å påvirke sine omgivelser i enkeltsituasjoner. Ingen av informantene sier at deres selskap gjør dette, men et av selskapene har sagt at de ønsker å aktivere mest mulig for å se bra ut for sine omgivelser på generell basis. Ronny Jenssen i SMN Regnskapshuset ser i praksis at spørsmålet om balanseføring ofte dukker opp for

selskaper når de opplever at resultatet begynner å svikte. Han sier at *“hvis selskapene går veldig godt så kostnadsføres det. Går selskapene veldig dårlig, så er sjansene store for at det balanseføres”*. Økonomisjefen i K2 sier han har inntrykk av at det er vanlig at mange selskap i IT-bransjen balansefører mest mulig for å blåse opp resultatene. Daglig leder i K1 sier at han tror at motivasjonen til å balanseføre for selskapene er å se bedre ut i regnskapet. For oss virker det som om han tror at dette vil kunne påvirke omgivelsene, spesielt potensielle kunder.

Våre informanter kommer med eksempler på tilfeller der andre selskap kan ønske å bruke de skjønnsmessige valgene i regnskapet til påvirke omgivelsene. Her nevnes aktivering i forbindelse med opptak av lån, salg av virksomheten eller i forbindelse med anbudsrunder. Daglig leder i selskap B3 sier at han tror at balanseføring vil kunne være fristende dersom selskap risikerer å havne på minussiden. Han tenker aktivering kan forekomme *“hvis man pynter brura for salg, eller at man er i en situasjon der man jobber mye med anbud”*. Det virker for oss som at selskapet har erfart at det ofte kreves positive resultater de siste årene for å bli med på anbudsrunder. Dette er noe daglig leder sier han tror kan være en utløsende faktor for enkelte selskap til å ønske å balanseføre, dersom de står ved risiko for negativt resultat. Daglig leder i B5 tror også at det finnes andre selskap i bransjen som forsøker å påvirke sine omgivelser for å stille seg selv i et bedre lys. Av eksempler nevner han særlig oppkjøp av virksomheter. Her mener han at selskap kan ha et ønske om å se bra ut for potensielle kjøpere. Likevel tror han at delene i selskapet vil plukkes fra hverandre ved en slik prosess, og at aktiverte beløp som ikke lengre representerer en fremtidig økonomisk fordel vil oppdages.

Eksemplene ovenfor kan kobles til begrep i regnskapslitteraturen som regnskapsmanipulasjon eller mer spesifikt *“earnings management”/resultatstyring*. *“Earnings management”* handler om ledelsens utøvelse av skjønn innenfor regelverket eller i regnskapsmessige gråsoner. Dette er episodepreget og knyttet til bestemte situasjoner. Healy og Wahlen (1999) definerer det som ledelsens bruk av skjønn ved regnskapsrapportering for enten å villedde interessenter om den underliggende økonomiske situasjonen i selskapet, eller for å påvirke utfall som er avhengige av rapporterte regnskapstall (vår oversettelse; s. 368). Eksemplene som skisseres av våre selskap knyttet til opptak av lån, salg av virksomheten og anbudsrunder er kjente situasjon innenfor EM-litteraturen (Scott, 2015). Det kan tenkes at selskap sin bruk av fleksibiliteten i lovverket, for behandlingen av egenutviklet programvare, kan knyttes til

motiv som kan karakteriseres som resultatstyring. Denne studien har imidlertid ikke hatt intensjon om å avdekke regnskapsmanipulering eller resultatstyring i forbindelse med behandlingen av egenutviklet programvare. Empirien viser likevel at selskapene i studien tenker at slik motivasjon kan ligge til grunn for regnskapsmessige valg, i forbindelse med behandlingen av egenutviklet programvare.

5.1.3 Oppsummering av forskningsspørsmål 1

Våre funn illustrerer at det kan ligge ulike motiv til grunn for utformingen av regnskapet, med tanke på den regnskapsmessige behandlingen av egenutviklet programvare. For å forstå hvordan selskapene forholder seg til gjeldende lover og regnskapsregler har det vært avgjørende å få innblikk i hvilke tanker som ligger til grunn for deres valg av regnskapsløsning. Det virker som at enkelte selskap bruker regnskapsreglene bevisst for å kommunisere sin verdiskapning til omverdenen. Andre selskap virker på motsatt side å bruke fleksibiliteten til å unngå å ta stilling til de komplekse kriteriene i lovverket. Noen av selskapene i studien virker for oss ikke interessert i spørsmålet om balanseføring eller løpende kostnadsføring, slik at de har basert seg på veiledning og anbefalinger fra regnskapsfører og/eller revisor. Studien viser at enkelte selskaper ikke er konsistente i sitt valg mellom balanseføring og kostnadsføring, noe som virker å ha sammenheng med forsiktighet- og vesentlighetsvurderinger.

Det virker som at flere av våre informanter er av den oppfatning at andre selskap i samme bransje, vil kunne bruke de skjønnsmessige vurderingene i regelverket til å forsøke å fremstå bedre overfor omverdenen. Dette knyttes til situasjoner som anbudsrunder, oppkjøp eller ved ønske om innhenting av kapital. Studien har derimot ikke empirisk grunnlag for å si at dette faktisk er tilfelle. Det vi kan si er at motivasjonen har betydning for den regnskapsmessige behandlingen av egenutviklet programvare.

5.2 Forskningsspørsmål 2 - Hvordan oppfatter og tolker selskapene kriteriene for balanseføring av immaterielle eiendeler?

NRS 19 for immaterielle eiendeler består blant annet av kriteriene for balanseføring. Standarden sier at disse må være oppfylt for at en immateriell eiendel skal kunne balanseføres. Dette er kriteriene om identifiserbarhet, kontroll, fremtidig økonomisk fordel og måling av anskaffelseskost. Disse kriteriene er tidligere gjennomgått i delkapittel 2.2.

5.2.1 Forholder seg indirekte til kriteriene for balanseføring

To av de sju analyseenheterne i studien har utelukkende en intern regnskapsavdeling som tar seg av spørsmålene omkring balanseføring. De resterende fem benytter seg i varierende grad av ekstern hjelp til regnskapsføringen. Til tross for at selskapene får ekstern hjelp med regnskapet, har alle informantene selv vært med på vurderingene rundt balanseføring av egenutviklet programvare. Det virker for flere selskap som regnskapsfører og/eller revisor har stor påvirkning på selskapets forståelse av regelverket. Dette kan illustreres gjennom opplevelsene til økonomiansvarlig i selskap B1. Han sier følgende om aktiveringsprosessen: *“...så satte vi opp en oversikt basert på det vi ønsket å aktivere, så sendte jeg dette til regnskapsføreren”*. *“...Tanken var at vi prøver å balanseføre så mye som overhodet mulig, og se hva regnskapsføreren godtar og ikke godtar”*. Han sier videre at: *“det jeg gjør er at jeg ofte spør om noe, for eksempel, det her er det jeg ønsker”*. *“..hvis regnskapsføreren min sier det er greit, så tar jeg på en måte det for god fisk, for da har jeg liksom avsjekket dette med hu og jeg forventer bare at hu kan det bedre enn meg”*. Dette kan tolkes som at selskapet forholder seg mest til regnskapsføreren, og mindre til selve lovverket og bestemmelsene. Selskap B1 har kun regnskapsfører å forholde seg til da de har valgt bort å bruke revisor. Studien avdekker at også flere av selskapene forholder seg til disse kriteriene for balanseføring indirekte. Med dette menes at de ikke setter seg inn i gjeldende regler og lovverk selv, men blir utfordret på disse av regnskapsfører eller revisor.

Alle selskapene, også de med intern regnskapsavdeling, kan bli utfordret av revisor på sine regnskapsmessige valg. Revisor kan således legge føringer for selskapenes forståelse av lovene og regelverket. Daglig leder i B5 sier at: *“for vårt vedkommende er det viktig å ha en dialog med revisor, for til syvende og sist er det han som skal stemple årsregnskapet og si; okei, dette her er anført i henhold til...”*. Økonomiansvarlig i B4 forteller at *“man avklarer*

med revisor, slik at man er enige om hvordan man går frem, slik at det ikke kommer noen overraskelser ved årets slutt". Daglig leder i B3 sier at de balanseførte da programvaren er *"noe vi tjener penger på de kommende årene egentlig. Ifølge revisor så er det riktig at vi balansefører da"*. Disse utsagnene viser alle at ekstern regnskapsfører og/eller revisor har en viktig betydning for hvordan selskapene oppfatter, tolker og forholder seg til lover og reglene, og da også kriteriene for balanseføring.

5.2.2 Unntak fra kriteriene om balanseføring

Selskap K1 og K2 har valgt å kostnadsføre all FoU, og har dermed ikke tatt stilling til kriteriene for balanseføring. Selv om de ikke må forholde seg til kriteriene om balanseføring, så medfører løpende kostnadsføring av FoU krav til noteopplysninger. Dette har bakgrunn i at begge selskapene utvikler programvare til salg/utlisensiering, og at disse aktivitetene således skal klassifiseres som FoU. Ifølge Stenberg og Sjøvoll (2016) innebærer kravene til noteopplysninger i regnskapsloven og NRS 19 at det skal opplyses om utgifter til FoU i notene, dersom begrunnelsen for kostnadsføringen er unntaksregelen i rskl § 5-6.

I årsrapporten til selskap K1 er det opplyst om at selskapet driver med utvikling av dataprodukter. Selskapet har derimot ikke opplyst om valg av prinsipp etter rskl § 5-6, videre er det ikke spesifisert nærmere om aktiviteter til FoU. Gjennom intervju kommer det frem at selskapet i flere av regnskapsperiodene har drevet med utviklingsarbeid som er ment å generere inntekter i fremtiden. Således har ikke selskap K1 utarbeidet sitt regnskap i tråd med noteopplysningene fra rskl § 7-14, da de ikke har opplyst om prinsippvalg vedrørende kostnadsføring eller aktiviteter til programvareutvikling. Valget av regnskapsprinsipp vedrørende balanseføring eller kostnadsføring, må kunne ansees som vesentlig for selskap K1. Dette fordi selskapet i all hovedsak driver med programvareutvikling. Valget mellom kostnadsføring eller balanseføring, vil da i stor grad kunne påvirke regnskapsbrukerne sine beslutninger. Dette vil si at selskap K1 må opplyse om valg av prinsipp, da det er vesentlig informasjon. Dette følger av rskl § 7-2 og NRS 19 2.8.2.

Selskap K2 opplyser i notene at de driver med betydelig egenutvikling av programvare, og at de har investert store beløp i IT-løsninger. Selskapet skriver i årsrapporten at utgifter til FoU balanseføres i den grad det kan identifiseres som en fremtidig økonomisk fordel knyttet til utviklingen av en identifiserbar immateriell eiendel. Derimot opplyser økonomisjefen at

selskapet har valgt å benytte seg av unntaksregelen som gjør det mulig å ta kostnadene når de kommer. Selskapet gir ikke opplysninger ut over dette, og rapporterer således ikke størrelsen på utgiftene som har medgått til FoU-aktiviteter. I Årsrapporten til selskap K2 informeres det om at selskapet balansefører programvare, mens i praksis så kostnadsføres alt. Selskap K2 virker å ha informert om feil prinsippvalg i sin årsrapport og har ikke rapportert i tråd med rskl § 7-14.

For en bruker av regnskapet til selskap K1 og K2, vil det ikke komme frem hvilke prinsippvalg de har gjort vedrørende bruk av rskl § 5-6. Denne informasjonen fikk vi gjennom intervju med selskapene. Således vil en bruker av regnskapet kunne tenke at K1 og K2 må forholde seg til balanseføringskriteriene, selv om dette ikke er tilfelle. Likevel har vi snakket med selskapene om kriteriene, for å frem deres forståelse av dem. I det følgende beskriver vi hvordan selskapene oppfatter og tolker de ulike kriteriene for balanseføring av immaterielle eiendeler. I tillegg til selskapenes vurderinger vil vi trekke frem betraktninger fra fagpersonene vi har intervjuet.

5.2.3 Vurderingen av kriteriene for balanseføring

Identifiserbar

Kriteriet om identifiserbarhet dreier seg om at aktivitetene kan skilles ut som en egen eiendel og således selges, leies ut eller byttes mot andre eiendeler for å oppnå økonomiske fordeler (Langli, 2016). Det må være mulig for selskapet å knytte de fremtidige kontantstrømmene tilbake til disse aktivitetene. Ifølge fagekspert Ronny Jenssen er kravet om at en eiendel skal være identifiserbar ofte det vanskeligste kriteriet for selskaper å oppfylle i en tidlig fase, ved aktivisering av immaterielle eiendeler. Dette er noe regnskapsbyrået prøver å utfordre sine kunder på. Han mener det kan ta lang tid før selskaper klarer å identifisere teknologi som skiller seg ut fra FoU-avdelingen. Ifølge fagekspert Harald Løvdal er dette særlig tilfelle i en startfase av prosjekter, før selskap har klart å koble aktiviteter til fremtidige kontantstrømmer. Revisor Audun Stenberg sin oppfatning er imidlertid at du sjeldent opplever utfordringer med å identifisere programvare fordi den er sammenfattet med andre ting.

Ingen av selskapene i vår studie har opplevd at kriteriet om identifiserbarhet har vært vanskelig å oppfylle. Daglig leder i Selskap B2 sier de har utviklet sine to hovedprodukter innenfor programvare siden 90-tallet, og at disse er under kontinuerlig utvikling. Han sier han

opplever at kontantstrømmene som tilfaller selskapet lett kan kobles tilbake til programvaren de utvikler. Det virker som at daglig leder i B2 ikke ser på kriteriet om identifiserbarhet som utfordrende. Nyoppstartede B1 var i en tidlig startfase av sin programvareutvikling ved balanseføring. Økonomiansvarlig sier de har arbeidet for å bygge en virtuell verden, som de skal bruke i sine simulatorer. Videre sier han at programvaren kan skilles ut som en egen eiendel og at han opplever at de fremtidige kontantstrømmene kan kobles tilbake til programvaren. Det ser ikke ut som at B1 ser på kriteriet om identifisering som utfordrende å oppfylle for selskapet. Det virker heller ikke som om B3, B4 eller B5 opplever særlige utfordringer knyttet til kriteriet om identifiserbarhet for sin aktiverte programvare. Økonomiansvarlig i B4 sier følgende: *“det har ikke vært noe problem å identifisere. Det har vært veldig konkret”*. Revisor for selskap B3 mener også at *“det er veldig konkret og greit”*.

Det at ingen av selskapene i vår studie opplever utfordringer ved identifisering, kan tenkes å ha sammenheng med at spørsmålet om balanseføring først dukker opp etter at selskapet allerede har identifisert programvaren. Det virker videre som at selskapene i stor grad identifiserer programvaren før den utvikles, noe som kan tenkes å skille seg fra annen type FoU-aktiviteter. Audun Stenberg tror identifisering av programvareutvikling kan oppleves som mer spesifikt enn annen type FoU, og at kriteriet om identifiserbarhet derfor kan være lettere å oppfylle.

Kontroll

Kontrollkriteriet innebærer at de økonomiske fordelene knyttet til programvaren kommer selskapet til gode, på en slik måte at andre hindres fra å dra nytte av fordelene knyttet til disse. Ronny Jenssen mener det er viktig å skille kontrollbegrepet fra den juridiske betydningen av begrepet. Med kontroll i standarden mener han at selskapet har kontroll over fremtidige kontantstrømmer fra eiendelen. Stenberg tolker kontroll som *“at ingen med loven i hånd, kan ta i bruk eiendelen i stedet for deg”*.

Regnskapsfører i selskap B2 sier at kontroll kan være en utfordring for selskapet, da det alltid ligger en risiko for at de fremtidige kontantstrømmene ikke vil komme foretaket til gode. Han erkjenner at det brukes en stor grad av skjønn ved vurdering av kontroll. Daglig leder i B2 sier at selskapet har opplevd forsøk på *“reverse engineering”* fra aktører i India. Dette har innebåret forsøk på å dekode programvaren, og har gjort at selskapet nå bruker

sikkerhetsnøkler de kjøper fra anerkjente firmaer. Det kommer også frem at selskapet opplever at de har høye tekniske barrierer for sine produkter, og det virker som om dette bidrar til å sikre kontroll over programvaren.

Økonomiansvarlig i selskap B1 sier at strategien knyttet til å sikre kontroll har vært: *“...å beskytte ved at man beholder det innenfor selskapets vegger, i stedet for å bygge et patent på det”*. Det oppleves som at alle selskapene ser utfordringer ved å bruke patent, og at de derfor har forsøkt å sikre kontroll på andre måter. Daglig leder i K1 sier de bruker *“software-låser”* for å sikre sine produkter.

I B3 sier daglig leder at det i enkelte tilfeller vil være vanskelig å oppfylle kontrollkriteriet, da risikoen alltid er tilstede for at konkurrenter vil forsøke å kopiere programvaren din. Revisor i selskapet sier at: *“de [programvarene] har såpass kort levetid disse her, jeg opplever selskapet som veldig innovative da. Så når de lanserer noe, så tar det i alle fall 1-2 år før en konkurrent kommer på banen med det samme”*. Det kan virke som at revisor anser at kontroll er sikret, da konkurrenter ikke vil komme på banen før etter at selskapet har begynt å generere inntekter fra programvaren. Samtidig kan det tenkes at selskapet kan dokumentere positiv kontantstrøm fra programvaren, selv om andre konkurrenter har kopiert dem fordi de fremdeles konkurrerer ut disse. Økonomiansvarlig i B4 sier at selskapet har beholdt kontrollen over kildekodene, og at de opplever at salget av slike løsninger mellom bedrifter i liten grad er truet fra andre. Derfor kan de med sikkerhet anse at de fremtidige kontantstrømmene vil komme dem til gode.

Økonomisjef i K2 sier at: *“i og med at vi utvikler den [programvaren] selv, vi installerer den selv og vi implementerer den til alle våre kunder selv. Vi selger den selv, så vi har ingen forhandlere. Og ingen av våre kunder er i stand til å implementere eller installere. Så der har vi kontroll”*. Da selskapet selv gjør hele jobben med å utvikle, installere, implementere og vedlikeholde programvaren for alle sine kunder, virker det at de på den måten sikrer seg full kontroll over programvaren og de fremtidige kontantstrømmene fra denne. Økonomiansvarlig i K2 sier at han likevel tror at konkurrenter fort vil kunne kopiere programvaren, da kunnskapen flyter lett mellom aktørene i bransjen.

Etter vårt syn virker det som at enkelte av selskapene opplever at kontrollkriteriet kan være noe utfordrende. Selv om programvare er juridisk beskyttet etter åndsverkloven, hevder daglig leder i K1 at små selskaper i praksis ofte ikke har råd til å gå rettslig til verks. Etter vår mening virker det derfor som om flere av selskapene hovedsakelig har fokus på å holde koden hemmelig internt i selskapet. Med dette mener vi at det er kildekoden som selskapene forsøker å beskytte. Selve ideen eller konseptet virker det nærmest umulig å beskytte seg mot at blir forsøkt kopiert. Ifølge Audun Stenberg er nok ikke selskaper som utvikler programvare for bedriftsmarkedet utsatt for like stor risiko, som selskaper som utvikler spill eller apper til distribusjon for sluttbruker i forbrukermarkedet. I praksis vil du aldri kunne ha full kontroll over at de fremtidige kontantstrømmene vil komme foretaket til gode. Kriteriet virker for oss derfor å være oppfylt hvis andre ikke må bryte loven, for å kunne ta i bruk selskapets programvare. Kontroll virker samtidig å være oppfylt dersom selskapet kan dokumentere positiv kontantstrøm fra programvaren, selv om andre konkurrenter har kopiert dem. For selskapene i vår studie virker kontroll å sikres med bakgrunn i beskyttelsen fra åndsverkloven, og ved at selskapene holder sin programvare hemmelig.

Sannsynliggjøring av fremtidig økonomisk fordel

Kriteriet om fremtidig økonomisk fordel dreier seg om å sannsynliggjøre at aktivitetene, til utviklingen av den immaterielle eiendelen, vil gi selskapet en fremtidig økonomisk fordel. Ifølge Ronny Jenssen er det ikke slik at selskapene regner mekanisk på om man har sannsynlighetsovervekt. Han hevder videre at selskapene gjerne har troen på sitt prosjekt, og således har lett for å argumentere for at deres aktiviteter vil gi fremtidig økonomisk verdi. Derimot kreves det gjerne mer enn egen overbevisning, selskapet må kunne dokumentere noe som støtter deres argumentasjon. Etter Audun Stenbergs erfaring så er dette kriteriet det vanskeligste å oppfylle knyttet til balanseføring av immaterielle eiendeler. Han sier at selskapene *“...bør ha en formening om markedspotensialet, potensielt kundegruppe, betalingsvilje også videre, det er det som må til for å si at en kan dokumentere og sannsynliggjøre”*.

Regnskapsfører i B2 sier til oss at det å vurdere fremtidig økonomisk verdi har vært utfordrende, men samtidig har han en oppfatning om at man må tørre å aktivere selv om man ikke har to streker under svaret om hva fremtiden vil gi. Selskapet har balanseført utvikling knyttet til oppgradering av sin programvare. De har en etablert kundegruppe, hvor

oppgraderingene har foregått gjennom tilbakemeldinger fra kunder og testing av prototyper. Det kan virke som den kontinuerlige dialogen med kundene er med å sannsynliggjøre en fremtidig økonomisk fordel for selskapet.

For selskap B1 er ikke kundegrunnet like etablert. Selskapet er fremdeles i utviklingsfasen og gjennomfører for tiden tester av programvaren på pilotelever. Økonomiansvarlig sier at pilotundersøkelsen gir: *“... en slags verifisering på om det vi driver på med er noe markedet faktisk er villig til å betale for”*. Videre sier han at: *“vi har for såvidt fått ganske positive tilbakemeldinger, og da blir man jo mer trygg og sikker på at det man bygger faktisk kan ha en varig verdi”*. Det kan virke som at selskapet med bakgrunn i de positive tilbakemeldingene på prosjektet, har sannsynliggjort at utviklingen vil gi en fremtidig økonomisk fordel for selskapet. Her virker vektleggingen av dialogen med den potensielle kundegruppen å være tilfredsstillende grunnlag for å sannsynliggjøre fremtidig økonomisk fordel. Likevel sier han at det er forbundet usikkerhet med programvaren de nå utvikler. Han utdyper følgende: *“vi føler at denne programvaren er noe vi kan selge på sikt, uvisst hvor mange endringer vi må gjøre underveis, om vi må skrote ting, om vi må gå tilbake. Det kan være at det er en del av det vi har aktivert, kanskje må endres på i ettertid”*.

Daglig leder i B3 sier at *“en ting er jo å lage det, du kan jo ha verdens beste system, men hvis du ikke selger det så hjelper ikke det. Du må altså ha markedskrefter som gjør at du får det ut i markedet”*. Det virker som at han er opptatt av hvorvidt det eksisterer markeder som har mangler, slik at de kan innlede dialog med potensielle kunder. Andre ganger utvikler selskapet løsninger som er i direkte konkurranse med sine egne, slik at de vet at de har en potensiell kundegruppe for sine produkter. Han sier at de *“ofte prater med kunder eller potensielle kunder, eller ser om det er et marked som har noen mangler”*. Disse undersøkelsene virker å være deres grunnlag for å utarbeide budsjetter. Revisor for selskapet sier at B3 har dokumentert svært detaljert informasjon for å sannsynliggjøre at aktivitetene de bedriver vil gi fremtidig økonomisk verdi. Dette virker å bestå av estimater for hvor mange enheter, lisenser og brukere selskapet regner med å få ved salg av sin programvare. Videre må selskapet dokumentere hvilke brutto inntekter de budsjetterer med å få fra disse produktene, og hvordan dette er kalkulert med tanke på pris og antall enheter. Det er også et krav at selskapet har innledet dialog vedrørende inngåelsen av kontrakter og/eller avtaler med kunder. Det virker for oss som at selskapet opplever dette som utfordrende for noen prosjekter. For

andre prosjekter virker det som om de har kontinuerlig kundekontakt og anser sannsynliggjøringen som lettere. Daglig leder i B3 sier at de også har hatt prosjekter som er utviklet til eget bruk. En medvirkende årsak til at disse ikke har blitt balanseført, kan være at det oppleves som vanskeligere å dokumentere de fremtidige økonomiske fordelene for prosjektene til eget bruk. Dette kan skyldes at disse ikke kan knyttes tilbake til en kunde som genererer kontantstrømmer.

Selskap B4 sier de gjør kontantstrømanalyser og nåverdiberegninger for sine aktiverte utviklingsprosjekter, for å dokumentere fremtidig inntekt. Videre virker de å legge til grunn budsjetter og antakelser om trender fremover i tid. Økonomisjefen sier at: *“vi har jo inntekter i dag, vi har budsjett fremover, og vi antar trender fremover på dette. Det er klart at det er litt kvalifisert gjetning”*. Han sier videre at disse budsjettene tar utgangspunkt i tidligere prosjekter og kundegrunnlag. Daglig leder i B5 sier at selskapet gjør grundige kartlegginger som foretas gjennom markedsundersøkelser og intervjuer. Da selskapets største kunde er en offentlig aktør som står for omkring 80% av omsetningen, virker dialogen med denne å være helt avgjørende for å sannsynliggjøre fremtidig økonomisk verdi. Det virker som at sannsynliggjøringen av fremtidig inntekt gjøres med bakgrunn i dialog, da vi registrerer at selskapet ikke har tegnet kontrakter før produktet er ferdigutviklet.

For mange av selskapene i vår studie virker kriteriet om fremtidig økonomisk fordel å anses som det vanskeligste å oppfylle. Dette i tråd med Audun Stenberg sin erfaring. Selskapene i studien viser ulike tilnærminger til sannsynliggjøringen av fremtidig økonomisk fordel for sine utviklingsaktiviteter. Stor grad av skjønn og usikkerhet ved estimering av fremtidig økonomisk fordel, er etter vår oppfatning den største utfordringen ved sannsynliggjøring av fremtidig økonomisk fordel for egenutviklet programvare.

Måling av anskaffelseskost

Kriteriet om måling av anskaffelseskost dreier seg om at det må være mulig å måle anskaffelseskosten for den egenutviklede programvaren. Utfordringen er særlig knyttet til hva selskapene putter i balansen, og hvordan selskapet har gått frem for å måle dette. Ronny Jenssen sier at det som regel stilles strenge krav til dokumentasjon for å kunne balanseføre egenutviklet programvare, og at det som regel anvendes timelister. Fagekspert Harald Løvdal sin erfaring er at teknologiselskap ofte har gode system for å dokumentere sine prosjekter, og

at dette er en drivkraft for dem. Dette mener han gjelder spesielt ved søknad om tilskudd, da institusjoner som Innovasjon Norge og Forskningsrådet stiller krav til timeføring for å gi støtte til prosjekter.

I selskap B1 virker målbarheten av anskaffelseskost å ha vært gjenstand for dialog mellom økonomiansvarlig og regnskapsfører. Økonomiansvarlig sier at de har tatt utgangspunkt i lønns slipper ved vurderingen av anskaffelseskost. Han påpeker at de også har hatt en rekke mindre poster som har medgått i utviklingen slik som kjøp av “grafiske assets”, noe som har resultert i mange små bilag. Han sier at *“litt av utfordringene har da vært at vi har hatt så sykt mye små bilag på dette, så det har blitt til at man ikke har giddet å balanseføre det”*. Selskapet har videre skilt mellom kostnader til interne og eksterne utviklere. Økonomiansvarlig sier at han *“... mener å huske at det var størrelsesorden 80-90%, noe rundt der, også det vi hadde på innleie, tror jeg vi aktiverte 100% på. Men det var, hadde litt sammenheng med at de fikk mye mere spesifikke oppgaver”*. Det virker derfor som at all lønn knyttet til de eksterne utviklerne er balanseført, mens for de interne er det brukt et anslag på 80-90% av de totale lønnskostnadene. Bakgrunnen for dette sier økonomiansvarlig var at de innleide fikk mer spesifikke oppgaver, mens de interne utviklerne også hadde andre oppgaver i perioden. Han sier at også 10-20% av hans egen lønn har medgått i balansen, da han har bidratt i utviklingen av det konseptuelle systemet. Prosentsatsene har økonomiansvarlig kommet frem til i samråd med deres eksterne regnskapsfører, da timelistene for selskapet ble ført i etterkant av prosjektet, og det da var vanskeligere å skille ut hvilke timer som hadde blitt brukt på utviklingen av programvaren.

Daglig leder i B2 sier at den balanseførte verdien ikke nødvendigvis dekker alle utgiftene til utviklingen av programvaren. Han sier at: *“... det er kanskje ikke alle kostnadene som vi har fått med oss. Altså med rimelig høy presisjon så vet vi hva som går med på utviklingsavdelingen. Når det gjelder de andre som er med i deler av perioden, så blir vi nødt til å gjøre noen forsiktige anslag”*. Ekstern regnskapsfører forteller at de har basert seg på selskapets timelister, men at de heller har *“tatt i litt”* når de har beregnet timesatsen for å ta høyde for *“overhead-kostnadene”*. Selskapet har ikke ført timeregnskap utover de rene programmeringstimene. Det virker derfor som at det kun er disse timelistene som ligger til grunn for anskaffelseskosten, og at timesatsen skal fange opp resten.

Selskap B3 virker å ha utviklet rutiner for dokumentasjon av sine utviklingsprosjekter. Daglig leder sier at anskaffelseskosten i all hovedsak består av timelønn, med unntak av enkelte innkjøp av standardkomponenter. Han sier at alle selskapets ansatte, inkludert ledere må føre timer på prosjektene de har arbeidet på, og at dette dokumenteres kontinuerlig underveis. Han utdyper dette følgende: *“for at det skal være en del av prosjektet så må det være ført på et eller annet problem i prosjektet. For eksempel i et prosjekt, så kan du ha det som går på administrativ jobb, det går på prosjektledelse, oppfølging, møter. Alle sånne elementer ligger i prosjektet”*. Det virker derfor som at alle timene som er levert på prosjektet etter et visst tidspunkt tas med i anskaffelsen, ikke bare de rene programmeringstimene. Dokumentasjonen som er sendt inn til revisor i forbindelse aktiveringen, er timelister ned på hver ansatt med navn, dato og info om hvilket prosjekt de har arbeidet med.

Økonomisjef i B4 sier at det stort sett er arbeidstimer som er aktivert i balansen. Det kommer også frem at enkelte kjøp av standardkomponenter eller kjøp av ekstern konsulentvirksomhet er inkludert. Han sier at selskapet dokumenterer timeføring gjennom månedlig rapportering på de aktuelle prosjektene. Dokumentasjonen gjøres både for de interne og eksterne prosjektene, sier han.

Det kan virke som at dokumenteringsarbeidet i selskap B5, begynner først etter at det er tatt en beslutning om at et produkt skal inn i en utviklingsfase. I forkant av dette gjøres det ikke nøye dokumentasjonsarbeid, sier daglig leder. Derimot ser det ut til at for selve programmeringsarbeidet dokumenterer selskapet svært detaljert. Han sier det dokumenteres med høy oppløsning, slik som at: *“den personen har jobbet med den funksjonaliteten på den programvaren på den gitte tiden”*. Det er disse timene til programmering som utgjør anskaffelseskosten for den egenutviklede programvaren som er aktivert i balansen. Selskapet har også inkludert kostnader fra eksterne utviklere som har arbeidet med prosjektene.

For selskapene i studien virker anskaffelseskost for egenutviklet programvaren i hovedsak å bestå av timelister for ansattes arbeid på prosjektene. Imidlertid kan også enkelte kjøp av standardkomponenter være inkludert. Det oppleves at flere av selskapene dokumenterer svært detaljerte timelister over arbeidet med programvareprosjekter. Derimot ser det ut til at alle har de samme dokumentasjonsrutinene eller systemene. Dermed virker det som at de i større grad bruker skjønnsmessige estimater som grunnlag for vurdering av

anskaffelseskosten. Dette kommer spesielt godt frem for selskap B1 som bruker prosentsatser ved måling av anskaffelseskost. Et annet eksempel er selskap B2 sitt påslag for “overhead-kostnader” ved beregningen av timesats, noe som er tydelig tegn på en skjønnsmessig vurdering.

Studien har vist at noen selskap dokumenterer arbeidstimer ned på hvert enkelt prosjekt. Andre selskap dokumenterer ikke timelister for hva de ansatte har jobbet med og bruker således større grad av skjønnsmessige estimater. For selskapene som dokumenterer timer på prosjekt, så vil tidspunktet for dokumentering påvirke hva som inkluderes. Selskapene som dokumenterer gjennom kontinuerlig timeføring vil ha en mer nøyaktig dokumentasjon enn de som dokumenterer i etterkant. Dette har sammenheng med selskapenes rutiner og hvorvidt de har spesifisert hva timene er brukt på. Å dokumentere i etterkant vil kunne svekke nøyaktigheten i timeføringen. Det er også forskjell på hvorvidt selskapene inkluderer alle kostnadene som har medgått i prosjektet eller om de kun tar med de rene programmeringskostnadene. Selskapenes dokumentasjonsrutiner virker å ha utspring i behovet for informasjon til egne lønnsomhetsvurderinger, opparbeidede dokumentasjonsrutiner i forbindelse med rapportering til andre institusjoner, eller via regnskapsfører/revisors etterspørsel etter dokumentasjon for anledning til å balanseføre.

5.2.4 Oppsummering av forskningsspørsmål 2

Dette forskningsspørsmålet har gitt et innblikk i hvordan selskapene i studien vurderer, tolker og forholder seg til kriteriene for balanseføring av immaterielle eiendeler i NRS 19, ved balanseføringen av sin egenutviklede programvare. Etter våre vurderinger har ikke selskapene i studien opplevd særlige utfordringer knyttet til kriteriene om identifisering og kontroll. Det virker å være enighet blant selskapene i studien om at det særlig er kravet om fremtidig økonomisk fordel som er det mest utfordrende å oppfylle, dette er i tråd med Stenberg og Sjøvoll (2016). Funnene viser at selskapene kan sannsynliggjøre fremtidig økonomisk fordel på forskjellige måter. Videre kan det synes å være ulike rutiner for dokumentasjon av anskaffelseskost. Forskjellene i oppfyllelsen av kriteriene virker å ha utspring i selskapenes interesser, motivasjon, dokumentasjonsrutiner samt forholdet til regnskapsfører og/eller revisor. Kravene fra regnskapsfører/revisor vil påvirke hvordan selskapene sannsynliggjør en fremtidig økonomisk fordel. Videre vil regnskapsfører/revisor legge store føringer for selskapenes dokumentasjon av anskaffelseskost.

5.3 Forskningsspørsmål 3 - I hvilken grad forholder selskapene seg til NRS 19 2.7.3 sine føringer og bestemmelser?

For å besvare dette forskningsspørsmålet vil vi se på selskapenes utviklingsprosess for programvare, og vurdere disse opp mot de regnskapsmessige utfordringene som ble skissert av Stenberg og Sjøvoll (2016) i delkapittel 2.3. NRS 19 2.7.3 knytter utvikling av programvare til de tre hovedfasene; forprosjekt, applikasjonsutvikling og oppfølging etter implementering. Denne inndelingen er ifølge Stenberg og Sjøvoll (2016) i tråd med fossefallsmetoden, en utviklingsmetodikk som er kritisert for at den ikke lenger passer for dagens programvareutvikling. En gjennomgang av bevisstheten omkring NRS 19 sin faseinndeling blir gjort. Videre vurderes det hvorvidt selskapenes utviklingsprosess er i tråd med denne. Deretter ser vi på selskapenes regnskapsmessige behandling av forprosjekt, utfordringer ved plassering av kravspesifikasjon og skillet mellom utvikling og vedlikehold.

5.3.1 Bevissthet om NRS 19 2.7.3

Selskap	Selskapenes bevissthet om NRS 19 sin inndeling av faser for programvareutvikling
K1	Daglig leder i selskap K1 forteller at de ikke har reflektert over fasene i NRS 19. Dette begrunnes med deres valg om å kostnadsføre egenutviklet programvare.
K2	Økonomiansvarlig i selskap K2 er kjent med NRS 19, men er ikke kjent med faseinndelingen. Har ikke måtte tatt hensyn til fasene da de kostnadsfører.
B1	Økonomiansvarlig i selskap B1 har ikke hørt om NRS 19. Ved balanseføring har således økonomiansvarlig ikke satt seg inn i NRS 19 direkte. Ekstern regnskapsfører har utfordret han på kriteriene for balanseføring, men har ikke diskutert selskapets faser for programvareutvikling.
B2	I selskap B2 har daglig leder i samråd med regnskapsfører tatt hensyn til kriteriene for balanseføring av immaterielle eiendeler i NRS 19. Regnskapsfører utdypet at de ikke har definert og delt inn det aktiverte beløpet etter hvilke faser programvareutviklingen har befunnet seg i. Selskapet er mest opptatt av at det er utvikling som skal balanseføres, og timer som har gått med.
B3	Daglig leder i B3 er ikke kjent med fasene beskrevet i NRS 19. Revisor har god kontroll på NRS 19. Derimot er ikke fasene i fokus ved balanseføring av egenutviklet programvare. Hovedfokus er på å dokumentere timer som har gått med på prosjektet.
B4	Økonomiansvarlig i selskap B4 er kjent med NRS 19. Fasene for programvareutvikling har ikke vært fokus ved balanseføring. Fokus har vært på timer til ren programvareutvikling.
B5	Daglig leder i selskap B5 er kjent med NRS 19 og balanseføringskriteriene, men tar ikke hensyn til fasene ved balanseføring. Daglig leder sier de heller har fokus på hva som utvikling.

Tabell 4 - Bevissthet om NRS 19 sin inndeling i faser for programvareutvikling

Blant de daglige lederne og økonomidirektørene i studien er det varierende kjennskap til NRS 19 og inndelingen i faser for programvareutvikling. Fra forskningsspørsmål 2 vet vi at flere av selskapene forholder seg til kriteriene for balanseføring i NRS 19 indirekte, gjennom sin regnskapsfører og/eller revisor. Derimot virker de i mindre grad å ha blitt utfordret på deres utviklingsmetodikk, ved balanseføring av egenutviklet programvare.

Økonomiansvarlig i B1 sier følgende om NRS 19 sin faseinndeling: *“nei, den har jeg ikke hørt om”*. Ved valget om å balanseføre virker ikke økonomiansvarlig å ha forholdt seg til disse. Dette kan tenkes å ha sammenheng med at de fikk hjelp fra ekstern regnskapsfører til å balanseføre, men heller ikke regnskapsføreren har utfordret selskapet på faseinndelingen. Regnskapsfører i selskap B2 kjenner til NRS 19. Han sier imidlertid at: *“nei, vi har ikke på en måte, det som jeg kan huske, så har ikke vi definert og delt inn det aktiverte beløpet i hvilke faser vi har jobbet i nei”*. Det oppleves som at økonomidirektørene i selskap K2 og B4 skiller seg ut ved at de har kjennskap til NRS 19. Dette er naturlig da disse har intern regnskapsavdeling. Imidlertid virker det ikke som de har brukt standardens punkt 2.7.3 ved balanseføring. Selskapene med ekstern regnskapsfører virker ikke å ha blitt utfordret på standardens punkt 2.7.3.

Det virker som at selskapene i hovedsak forholder seg til kriteriene for balanseføring for immaterielle eiendeler, ved aktivering av sin programvare. Funnene viser liten bevissthet omkring standardens inndeling i faser, slik at det ikke tas hensyn til disse ved balanseføringen av egenutviklet programvare. På grunn av den manglende bevisstheten omkring standardens inndeling i faser, virker det derfor som at selskapene ikke har tatt stilling til hvilke faser de balansefører. Dette er i tråd med fagekspert Harald Løvdal, som tror at fasene fra NRS 19 2.7.3 ikke er særlig relevante i praksis.

5.3.2 Identifisering med NRS 19 2.7.3 sin inndeling i faser

Fasene beskrevet i NRS 19 2.7.3 er basert på en fossefallsmetode (Stenberg og Sjøvoll, 2016). I våre intervjuer har vi spurt selskapene om hvordan de kjenner seg igjen i NRS 19 sin beskrivelse av programvareutvikling. Fasene med forprosjekt, applikasjonsutvikling og oppfølging etter implementering fra NRS 19 2.7.3 er redegjort for til våre informanter. I hvilken grad selskapene har kjent seg igjen i denne inndelingen er oppsummert i følgende tabell:

Selskap	Selskapenes identifisering med faseinndelingen og fossefallsmetoden fra NRS 19
K1	Daglig leder sier dette avhenger av prosjektet. For vel definerte prosjekter, uten endringsønsker fra kundene, så vil fossefallsmetoden passe bra. For mer komplekse prosjekter med høyere grad av usikkerhet, så vil det være hopping mellom fasene. Således oppleves fossefallsmetodens linearitet som mindre relevant for denne typen prosjekter. Daglig leder sier at han kjenner seg igjen i NRS 19 2.7.3 sin faseinndeling, og opplever ikke at det er vanskelig å skille mellom fasene.
K2	Økonomiansvarlig sier han ikke kjenner seg igjen i fossefallsmetodens linearitet for sine prosjekter. Selskapet har en "agile-tilnærming" og opplever å være i alle tre fasene hyppig. Videre sier han at han kjenner igjen faseinndelingen, men presiserer at stegene for deres prosjekter er hyppige og kortere.
B1	Økonomiansvarlig opplever fossefallsmetoden fra NRS 19 2.7.3 som en ganske presis beskrivelse av deres programvareutvikling. Derimot sier han at deres utvikling ikke er helt lineær, da det hender at de må gå tilbake å gjøre endringer. I grove trekk opplever økonomiansvarlig at "trappetrinnsbeskrivelsen" av fasene kan stemme.
B2	Daglig leder kjenner seg ikke igjen i fossefallsmetodens lineære løp fra NRS 19 2.7.3. Derimot kjenner han igjen i fasene. Selskapet bruker en inkrementell prosess, hvor fasene repeteres. Bedriften forenkler fase en, og bruker mer tid på fase to og tre.
B3	Daglig leder sier han kjenner seg igjen i både fasene og fossefallsmetodens lineære løp fra NRS 19 2.7.3. Ved store endringer starter de et nytt prosjekt, således følges fossefallsmetoden for utvikling.
B4	Økonomiansvarlig sier han opplever at fasene går i en "loop". Således kjenner han seg ikke igjen i fossefallsmetodens lineære løp. Han sier han kjenner seg igjen i beskrivelsen av fasene, men synes det er vanskelig å skille mellom dem, da det oppleves som at fasene går veldig inn i hverandre. Skillet blir videre vanskelig av endringer underveis i prosjektene.
B5	Daglig leder kjenner seg ikke igjen i fossefallsmetodens lineære løp. De bruker en "agile/scrum-tilnærming" med mange små sprinter. Videre sier han at de ikke har samme struktur i fasene, og opplever at de har flere enn tre. Han ser på det som utfordrende å skille fasene, men ser på den innledende fasen som enklest å skille ut.

Tabell 5 - Identifisering med NRS 19 sin faseinndeling

Av tabellen ovenfor kan man se at selskapene i varierende grad kjenner seg igjen i fasene og fossefallsmetodens lineære løp fra NRS 19 2.7.3. Det virker å være variasjon i hvor mye innsats som legges i hver fase, spesielt forprosjektet. Noen selskaper sier at de kjenner seg igjen, andre sier at det kommer an på prosjektet, mens flere av selskapene ikke kjenner seg igjen i fossefallsmetodens lineære løp. Stenberg og Sjøvoll (2016) hevder at fossefallsmetoden står for fall. I intervju med oss utdyper Espen Sjøvoll at flere som utvikler programvare lager "minste-løsninger som du prøver ut på brukere og kunder så tidlig som mulig, for å skaffe deg reelle tilbakemeldinger. Da må du ha kjappe iterasjoner". Videre

påpeker han at *“erfaringen er at det er den beste måten å jobbe, tett på kunde, tidlige tilbakemeldinger, og det er liksom den veien generelt programvarebransjen går”*.

Det kan imidlertid tenkes at fossefallsmetodens lineære utvikling enda har relevans for en del av selskapene i vår studie. Spesielt B1 og B3 virker å oppleve at metoden i NRS 19 2.7.3 passer for deres prosjekter. Selskap K1 sier at dette passer bra for enkelte av prosjektene deres. På den andre siden sier flere av de andre selskapene, at deres programvareutvikling vil passe bedre med en iterativ eller kontinuerlig utviklingsmetodikk.

5.3.3 Regnskapsmessig behandling av fasene i NRS 19 2.7.3

NRS 19 2.7.3 sier at det normalt kun er applikasjonsutvikling som vil tilfredsstillende kriteriene for balanseføring. Stenberg og Sjøvoll (2016) problematiserer skillet mellom de ulike fasene. De trekker særlig frem to problemstillinger; skal utarbeidelse av kravspesifikasjon balanseføres eller kostnadsføres, og når går programvareutviklingen over i en vedlikeholdsfasen? Disse utfordringene er beskrevet tidligere i oppgaven.

Skillet mellom forprosjekt- og applikasjonsutviklingsfasen

Først ser vi på selskapenes regnskapsmessige behandling av forprosjekt. Her diskuteres hvorvidt NRS 19 2.7.3 sin inndeling i forprosjekt og applikasjonsutviklingsfasen, kan være et forsøk på å operasjonalisere skillet mellom forskning og utvikling for programvare. Videre tar studien for seg selskapenes regnskapsmessige behandling av kravspesifikasjon.

Regnskapsmessig behandling av forprosjekt

På grunn av manglende bevissthet om fasene i NRS 19 2.7.3 virker selskap B3 og B4 usikre på om deler av forprosjektet kan ha blitt balanseført. Økonomiansvarlig i B1 sier følgende om balanseføring av forprosjektet: *“nei det ble faktisk ikke det, det er litt tilfeldig egentlig, det kunne sikkert for så vidt ha blitt det”*. Det virker ikke som at forprosjektet er balanseført i B1, men at dette er mer tilfeldig, enn at det skyldes en bevisst vurdering. Daglig leder i selskap B2 sier at de ikke har delt inn aktivitetene etter hvilken fase de er i, men regnskapsfører sier at det kun er rene utviklingstimer som er balanseført. Det er imidlertid usikkert hva selskapet legger i begrepet utviklingstimer. Selskap B5 sier at *“det som føres i det verktøyet vårt er faktisk kodegenerende innsats, og det er det vi har lagt til grunn som grunnlag for en eventuell aktivering”*. Det virker dermed som at forprosjektet ikke har blitt balanseført, da de har hatt fokus på at det kun er rene programmeringstimer som balanseføres.

Flere selskap i studien virker usikre på om aktiviteter innenfor forprosjektet kan være balanseført. Dette innebærer at deler av forprosjektet kan ha blitt balanseført, noe som i så fall strider mot NRS 19 sin anbefaling om å kostnadsføre. Andre selskap virker å operere med et senere tidspunkt for hva som balanseføres. Dette ser vi da de oppleves som klare på at aktiviteter som balanseføres kan knyttes til rene utviklingstimer hvor ansatte har begynt med selve programmeringsarbeidet. Samtidig ser vi at enkelte av selskapene gjør betraktningene NRS 19 2.7.3 legger opp til, uten å direkte forholde seg til standardens inndeling i faser.

Det oppleves som at selskapene i studien har mer fokus på skillet mellom forskning og utvikling, enn på skillet mellom forprosjekt og applikasjonsutvikling. Skillet mellom hva som er forskning og hva som er utvikling, vil ha flere av de samme utfordringene som ved skille mellom forprosjektet og applikasjonsutviklingsfasen. NRS 19 2.7.3 sier følgende:

“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”. NRS anbefaler altså ikke å balanseføre forskning, normalt kun utvikling. Etter vår betraktning kan NRS 19 2.7.3 sin faseinndeling i forprosjekt og applikasjonsutvikling, være et forsøk på å skille forskning fra utvikling. Imidlertid mener vi at forskning også kan foregå i forkant av en forprosjektfase, dette sier for øvrig Audun Stenberg seg enig i.

Regnskapsmessig behandling av kravspesifikasjon

Stenberg og Sjøvoll (2016) skisserer utfordringer ved regnskapsmessig behandling av kravspesifikasjon. Ved regnskapsbehandling av kravspesifikasjon er spørsmålet om det skal plasseres i forprosjekt- eller applikasjonsutviklingsfasen. Stenberg og Sjøvoll (2016) mener at kravspesifikasjon er naturlig å assosiere med applikasjonsutviklingsfasen. De fleste av selskapene i vår studie virker imidlertid å assosiere kravspesifikasjon med forprosjektfasen. Revisor for selskap B3 sier at: *“naturlig ville det vært under forprosjektet”*. Andre selskap erkjenner at endringer i kravspesifikasjonen kan komme i senere faser. Det virker derfor som at kravspesifikasjon ikke er ensbetydende med forprosjektet.

Daglig leder i selskap B3 forteller at ved oppstart av prosjekt utarbeider de en grov skisse, som sammen med kundedialog legger grunnlag for en svært detaljert kravspesifikasjon.

Dersom kundene kommer med ønsker om endring, etter utarbeidelse av kravspesifikasjonen, så virker det som at selskapet starter et helt nytt prosjekt. Derfor oppleves det som at både daglig leder og revisor i B3 er tydelige på at de assosierer kravspesifikasjonen med forprosjektet. Daglig leder virker derimot å være usikker på om forprosjektet er balanseført, således åpner han for at kravspesifikasjon ha blitt balanseført. Også flere av de andre selskapene erkjenner at kravspesifikasjon kan bli balanseført. Økonomiansvarlig i selskap B1 sier han tror at deler av den balanseførte programvaren inneholder timer til arbeid med kravspesifikasjon. Økonomiansvarlig i selskap B4 sier han er usikker på om arbeidet med kravspesifikasjonen er inkludert i beløpet som er aktivert i balansen. For selskap B5 virker det å bare være balanseført rene utviklingstimer. Daglig leder tror således at de ikke har balanseført timer til arbeidet med kravspesifikasjon. Han sier videre at han knytter arbeidet med kravspesifikasjon til forprosjektet, men åpner for at det vil komme endringer i denne også etter at applikasjonsutviklingsfasen har begynt. Han påpeker at dette ikke balanseføres.

Alle selskapene i vår studie sier de assosierer kravspesifikasjon med forprosjektfasen, og ikke applikasjonsutviklingsfasen slik Stenberg og Sjøvoll (2016) skisserer. For selskap B3 sitt tilfelle virker dette å være svært tydelig. Det kan tenkes at dette har sammenheng med deres utviklingsmetodikk som i stor grad er i tråd med den lineære prosessen i fossefallsbeskrivelsen fra NRS 19 2.7.3. Flere av de andre selskapene sier likevel at de opplever at arbeidet med kravspesifikasjon skjer i flere omganger, da de i større grad hopper mellom fasene i tråd med en iterativ utviklingsmetode.

NRS 19 gir ingen veiledning for den regnskapsmessige behandlingen av kravspesifikasjon. Vi ser at vurderingen av hvilken fase kravspesifikasjonen inngår i, ikke har vært gjenstand for diskusjon ved balanseføring av programvareprosjekter for selskapene i vår studie. Noen av selskapene er derfor usikre på om denne har vært balanseført eller ikke. Hvilken fase selskapene vil plassere denne, virker i liten grad å påvirke valget om kostnadsføring eller balanseføring, da selskapene ikke har tatt hensyn til fasene i utgangspunktet.

Skillet mellom applikasjonsutvikling og oppfølging etter implementering

Selv om bevisstheten omkring fasene i NRS 19 2.7.3 er lav, virker selskapene likevel å være bevisst på skillet mellom utvikling og vedlikehold. Ifølge Stenberg og Sjøvoll (2016) kan det å fastsette tidspunkt for overgang til en vedlikeholdsfasen være utfordrende. Særlig gjelder

dette når selskapet både utvikler ny funksjonalitet og vedlikeholder programvaren etter at kundene får tilgang til denne. Fagekspert i SMN Regnskapshuset Harald Løvdaal mener at den største utfordringen for selskap knyttet til behandlingen av FoU i praksis er å skille mellom hva som er utvikling og hva som er vedlikehold. Ronny Jenssen tror at mange selskap blander det regnskapsmessige skillet mellom utvikling og vedlikehold med de skattemessige begrepene om påkostning og vedlikehold. I regnskapsmessig forstand er en påkostning noe som øker de fremtidige kontantstrømmene, mens i skatteloven behandles en påkostning som noe som representerer en forbedring i funksjonalitet. Hvordan selskapene opplever skillet mellom utvikling og vedlikehold er beskrevet i tabell 6 nedenfor.

Selskap	Beskrivelse av hvordan selskapene skiller mellom utvikling og vedlikehold
K1	Har ikke tatt stilling til regnskapsmessig behandling av dette, da de kostnadsfører alt løpende. Har likevel reflektert over skillet. Sier at de har forskjellige angrepsmetoder knyttet til hva som er oppdatering og hva som er vedlikehold. Opplever at det er forskjell på å utvikle ny teknologi og rette opp i eller håndtere problemer de tidligere har oversett.
K2	Har ikke tatt stilling til regnskapsmessig behandling av disse, da de kostnadsfører alt løpende. Har likevel reflektert over skillet. Opplever at det til tider kan være utfordrende å skille mellom vedlikehold og påkostning. Dette mener økonomisjefen har sammenheng med kundens forventinger til hva som skal ligge i ny teknologi, og hvorvidt dette representerer noe som genererer økte kontantstrømmer.
B1	Opplever at de fremdeles befinner seg i en utviklingsfase, slik at skillet mellom utvikling og vedlikehold ikke har vært gjenstand for diskusjon. Kundene som skal ta i bruk programvaren har enda ikke fått tilgang til denne, slik at det ikke har vært noen utfordringer knyttet til å vurdere om etterarbeidet har representert ny utvikling eller vedlikehold. Dermed har de balanseført mest mulig av timene som har medgått til arbeidet med programvaren.
B2	Har forstått at vedlikehold ikke skal balanseføres, kun timer brukt til å utvikle et produkt blir balanseført. Flere av produktene deres har eksistert i lang tid, og det er gjort både små og store oppgraderinger, samt vedlikehold av programvaren i etterkant av leveringstidspunktet til kunden. Regnskapsfører sier dette har gjort at skillet mellom vedlikehold og utvikling oppleves som mer krevende, og erkjenner at det ligger stor grad av skjønn i dette skillet. Selskapet har imidlertid løst skillet ved å balanseføre aktivitetene de mener representerer større utviklingsarbeid.
B3	Har ikke balanseført etterarbeid og vedlikehold ved utvikling av programvare. Endringsønsker som kommer fra kunder etter overlevering av programvare vil behandles som et nytt prosjekt. Både daglig leder og revisor opplever at utviklingen av programvaren går over i vedlikeholdsfasen, når programvaren overleveres til kunden.
B4	Sier at de er klare på at de ikke balansefører vedlikehold, og har fokus på å balanseføre det som gir noe nytt og representerer en økt verdi. Økonomisjefen sier at regnskapsavdelingen har hatt flere gjennomganger med digitalavdelingen for å skape en forståelse av skillet mellom utvikling og vedlikehold, for å gi bedre kvalitet på rapporteringen av timer. Opplever det ikke som vanskelig å skille utvikling fra vedlikehold, men for raskt akselererende teknologi opplever økonomisjefen i B4 at skillet blir mer utfordrende.

B5	Bevisst på at de ikke balansefører vedlikehold. Regner innsats som kan gi en positiv kontantstrøm som utvikling. Balansefører kun utvikling på nye prosjekter, og kostnadsfører utvikling på eksisterende programvare. Denne kostnadsføringen av utvikling begrunner daglig leder med at beløpene som går med til oppdatering av programvaren ikke regnes som vesentlig.
-----------	--

Tabell 6 - Hvordan skiller selskapene mellom utvikling og vedlikehold

Stenberg og Sjøvoll (2016) skisserte noen regnskapsmessige utfordringer knyttet til å fastsette tidspunkt for overgang til en vedlikeholdsfasen for egenutviklet programvare. Det kan tenkes at selskap B3 sin detaljerte utarbeidelse av kravspesifikasjon og gjenkjennelse i fossefallsbeskrivelsen i NRS 19 2.7.3, gjør overgangen til en vedlikeholdsfasen enklere. Daglig leder sier at: “... hvis det kommer en endring etter at leveransen er gjort, så er det et nytt prosjekt”. Selskapet virker å bruke tidspunkt for implementering hos kunde som overgang til en vedlikeholdsfasen, og kostnadsfører aktiviteter som foregår etter dette. Endringsønsker som kommer fra kunder etter overlevering av programvaren, vil resultere i at selskapet heller starter et nytt prosjekt. Således blir utviklingen ført over til det nye prosjektet, slik at selskap B3 ikke må ta stilling til skillet mellom vedlikehold og utvikling for det eksisterende prosjektet.

Flere av de andre selskapene opplever ikke at det er noen tydelig overgang til vedlikeholdsfasen. Dette kan tenkes å ha sammenheng med at vedlikehold og videreutvikling foregår mer om hverandre i tråd med deres iterative utviklingsmetodikk. Dette er i tråd med Stenberg og Sjøvoll (2016) sin argumentasjon. Fokuset blant disse selskapene virker heller å være på å identifisere hvilke aktiviteter som er utvikling, og hva som er vedlikehold. Her er selskapene noe ulike i sin tilnærming.

Alle selskapene i studien har forstått at vedlikehold ikke skal balanseføres. De innrømmer imidlertid at det er knyttet mye skjønn til hva de anser som vedlikehold. Selskap K2 og B4 påpeker at skillet mellom utvikling og vedlikehold kan være mer krevende ved rask teknologisk utvikling. Det kan tenkes at dette har sammenheng med at opprettholdelse av teknologisk utvikling er i tråd med kundenes forventning. Dermed gir ikke dette kunden økt betalingsvillighet, noe som ikke genererer større kontantstrømmer fra programvaren. Økonomisjefen i B4 sier at “forprosjektet er jeg usikker på i denne saken her, men vedlikeholdet etterpå vil ikke bli aktivert”. Han sier videre at: “vi har hatt en del gjennomgang med digitalavdelingen for å få de til å forstå hva som er hva da”. Det virker

derfor som at selskapet har gjennomganger, slik at digitalavdelingen skal klare å skille timene de bruker på utvikling fra de som brukes på vedlikehold.

Regnskapsfører for B3 sier at *“når man anser det for å være utvikling og ikke være bare vedlikehold, så er det balanseført, så det har man gjort i den sammenhengen man har gjort litt større type utviklingsarbeid”*. Det virker til at selskap B2 har balanseført arbeid på programvare i etterkant av tidspunktet for levering til kunde, noe regnskapsfører sier at har dreid seg om større utviklingsarbeid. Dette virker å ha medført at mindre oppgraderinger og vedlikehold er kostnadsført. Begrunnelsene virker å ledes tilbake til vesentlighetsvurderinger.

For selskap B5 ser det ut som at det benyttes tidspunkt for implementering av programvaren hos kunden som grunnlag for hva som balanseføres og hva som kostnadsføres. Daglig leder sier at: *“vedlikeholdsfaktoren er ganske høy hos oss, men vi anser ikke at det er en verdiskapning, det er en nødvendig kostnad for å kunne holde tritt med å kunne tilby funksjonaliteten til markedet”*. Selskap B5 virker å ha balanseført frem til tidspunktet for overlevering, og kostnadsført etter dette. Dette kan forstås som at selskapet kostnadsfører både utvikling og vedlikehold som inntreffer etter tidspunkt for implementering av programvaren hos brukerne. Dette gjøres ifølge daglig leder, da det har vært snakk om mindre oppgraderinger som ikke er av vesentlig betydning. Det virker til at selskapet reflekterer mindre over skillet mellom utvikling og vedlikehold, da de benytter seg av tidspunkt for implementering hos brukerne som grunnlag for når de slutter å balanseføre et prosjekt.

Det virker å være noe ulik tilnærming til skillet mellom utvikling og vedlikehold. Blant selskapene i vår studie virker det som at de fleste assosierer utviklingsarbeid med det skattemessige begrepet om påkostning. De ser altså på utvikling som ny funksjonalitet. Dette er i tråd med hva Ronny Jenssen skisserer. Samtidig virker selskapene å være bevisst på at det som balanseføres må oppfylle kriteriet om fremtidig økonomisk fordel. Denne vurderingen gjøres imidlertid opp mot prosjektet som helhet, og ikke for å skille mellom aktiviteter til utvikling og vedlikehold. Flere av selskapene i vår studie, herunder B5, virker å kostnadsføre aktiviteter til utvikling som påløper etter at programvaren har blitt overlevert til kunde. Dette skjer for mindre oppgraderinger med bakgrunn i betraktninger om at det kan være vanskelig å skille aktivitetene fra hverandre, og at det disse beløpene ikke er vesentlige. Når skillet blir uklart kan det føre til at selskapene i studien vil gjøre forskjellige betraktninger rundt hva som

skal balanseføres. Dette er et resultat av usikkerheten og graden av skjønn ved vurderingen av skillet mellom utvikling og vedlikehold.

5.3.4 Oppsummering av forskningsspørsmål 3

Våre funn viser at selskapene i studien har liten bevissthet omkring standardens inndeling i faser for programvareutvikling. Dermed har de i liten grad tatt stilling til hvilke faser som balanseføres. Det at selskapene ikke er kjent med NRS 19 2.7.3 sin faseinndeling, er et tydelig signal på at selskapene i studien ikke er spesielt bevisste på eller kjent med standarden.

Likevel virker selskapene å ta hensyn til flere av utfordringene Stenberg og Sjøvoll (2016) skisserer; slik som skillet mellom utvikling og vedlikehold. På tross av manglende bevissthet virker det som at enkelte av betraktningene som fasene legger opp til, har blitt gjort indirekte. Med dette menes det at selskapene reflekterer over kriteriene for balanseføring og hva som representerer utvikling. Denne refleksjonen gjør at man kan komme fram til samme konklusjon vedrørende hva som skal balanseføres, som det fasene fra NRS 19 2.7.3 legger opp til.

Fossefallsmetodens linearitet er sterkt kritisert. Stenberg og Sjøvoll (2016) mener metoden står for fall. Imidlertid opplever flere av selskapene i studien at fossefallsmetoden i NRS 19 er relevant for dem. Fossefallsmetoden virker ikke å ha mistet sin relevans for samtlige av selskapene i denne studien. Det er mulig å se tendensen til at disse selskapene opplever færre utfordringer knyttet til den regnskapsmessige behandlingen av egenutviklet programvare, enn de som opplever at deres utviklingsmetodikk er mer i tråd med en iterativ tilnærming. Dette kan skyldes at selskaper med en iterativ tilnærming må skille ut hva som er utvikling oftere, enn selskapene som følger fossefallsmetoden. Når vi har presentert fasene for selskapene i vår studie, virker det å være forskjell i hvordan selskapene behandler forprosjekt og kravspesifikasjon. Enkelte av selskapene åpner for balanseføring av disse, mens andre er klare på at de skal kostnadsføres. Flere av selskapene i studien opplever utfordringer knyttet til skillet mellom utvikling og vedlikehold. Skillet har for flere av selskapene i blitt unngått ved å kostnadsføre deler av utviklingsarbeidet, når utviklingen har vært ansett uvesentlig. Således har ikke alle selskapene tatt stilling til skillet mellom utvikling og vedlikehold. Når selskapene i studien ikke har tatt stilling til faseinndelingen fra NRS 19 2.7.3, kan forskjellen ved regnskapsmessig behandling av egenutviklet programvare øke.

6. Diskusjon

I dette kapitlet trekker vi frem og diskuterer følgende funn for å belyse studiens problemstilling:

1. Selskapene i studien har ulike motiv ved utarbeidelsen av regnskapet. Dette virker å ha avgjørende betydning for hvordan de forholder seg til gjeldende regler og standarder.
2. Selskapene i studien virker å ha liten bevissthet og kjennskap til gjeldende regnskapsregler og standarder for behandling av egenutviklet programvare i regnskapet.
3. Ekstern regnskapsfører og/eller revisor virker å ha stor påvirkning på hvordan selskapene i studien forholder seg til gjeldende regnskapsregler og standarder.

I kapittel 3 ble det argumentert for at Rogers (2003) sitt rammeverk for adopsjon av innovasjoner kan brukes til å forstå hvordan individer i selskap forholder seg til, og tar i bruk regnskapsregler. Disse attributtene er relativ fordel, kompatibilitet, kompleksitet, prøvbarhet og synlighet. I første del av kapitlet diskuteres disse attributtene opp mot funnene, for å forstå hvorfor adoptører forholder seg til regelverket slik de gjør. Videre diskuteres det hvordan regnskapsfører og revisor kan kobles til Rogers (2003) sin variabel endringsagenter, og hvordan disse kan påvirke adopsjonsraten av regelverket. I Andre del av kapitlet diskuteres vi betydningen av selskapenes regnskapspraksis, opp mot kvalitetskriteriene for regnskapsinformasjon.

6.1 Diskusjon av hovedfunn

6.1.1 Motiv påvirker bruken av regelverket

Selskapene i studien har vist ulik motivasjon vedrørende deres valg om kostnadsføring eller balanseføring av egenutviklet programvare. Videre har studien avdekket at selskap som balansefører kan ha ulik motivasjon for dette, noe som virker å ha betydning for adopsjonen av regelverket.

Daglig leder i K1 mener at fordelene ved å balanseføre er at regnskapet ser bedre ut overfor omgivelsene, da den egenutviklede programvaren vil bli synliggjort. Balanseføring av

programvaren vil kunne føre til forbedret resultat og således en høyere egenkapital. Dette er noe han anser som positivt, og kan tenkes å bidra i positiv retning for adopsjon av NRS 19. Økonomiansvarlig i selskap B1 er enig i at balanseføring, og således økt adopsjon, gjør at selskapet ser bedre ut for sine omgivelser. Dette regner han som den største fordelene ved å synliggjøre den egenutviklede programvaren. For K1 blir den relative fordelene ved å balanseføre, og slik synliggjøre resultatene ved adopsjon av NRS 19, ansett som mindre enn kostnaden det medfører i form av tid, arbeid og prioritering av regnskapet. Det kan tenkes at opplevd kompleksitet hadde innvirkning på vurderingen av adopsjon, da kostnadsføring anses som mindre komplekst. Rogers (2003) argumenterer for at økt opplevd kompleksitet har negativ sammenheng med adopsjon for brukerne. I dette tilfellet virker det som at kompleksiteten ved å ta i bruk regelverket for fullt, bidrar til K1 sitt valg om å kostnadsføre all egenutviklet programvare. Selskap K1 velger å kostnadsføre, slik at de må forholde seg til en mindre del av NRS 19. B1 anser derimot den relative fordelene av å få synliggjort resultatene av adopsjonen som positiv. De ser på det som positivt å synliggjøre sine verdier for eksterne investorer. Fordelene ved å balanseføre, og dermed adopsjon av en større del av NRS 19, anses som større enn kostnadene ved å forholde seg til standarden. Dette medfører at selskap B1 i større grad er regulativt kompatible til å følge NRS 19 enn det selskap K1 er.

Selskap B3, B4 og B5 har en mer pragmatisk tilnærming til balanseføringen, og således en mer begrenset adopsjon av standarden. De har alle valgt å utelate enkelte prosjekter fra å bli balanseført begrunnet i en vesentlighetsvurdering. Selskapene har valgt å unngå vurderinger av balanseføringskriteriene fra NRS 19, for prosjekter de anser som uvesentlige.

Vesentlighetsvurderinger her kan knyttes til attributten relativ fordel. Den opplevde nytten ved å balanseføre disse prosjektene, virker å være ansett som lavere enn kostnadene ved å synliggjøre via adopsjon. Disse vesentlighetsvurderingene virker ikke alltid å være uvesentlige, informasjon som kan være relevant for brukerne kan ha bli utelatt.

Økonomiansvarlig i B1 forteller at de har valgt å kostnadsføre en del av små-bilagene knyttet til utvikling av programvaren, da kostnaden ved å inkludere disse oppleves som større enn nytten. Derfor har selskapet ikke adoptert NRS 19 for fullt, da deler av anskaffelseskosten har blitt utelatt. Når selskap ikke har gode dokumentasjonsrutiner, så vil adopsjon av standarden kunne oppleves som mer komplekst. B1 sin mangel på etablerte rutiner for dokumentasjon, kan bidra til å forklare deres særegne adopsjon av standarden.

Den pragmatiske adopsjonen av standarden kan ha sammenheng med at selskapene opplever liten risiko ved ikke å adoptere standarden for fullt. Den regulative kompatibiliteten virker ikke å ha like sterk påvirkning på adopsjon, som den kunne ha hatt ved en enda strengere håndheving. Selskapene veier i enkelttilfeller kost-/nyttebetraktninger foran hva de er regulativt kompatible til å gjøre. Dette kan tyde på at selskap regner risikoen ved å gjøre unntak fra standarden, som lavere enn den relative nytten ved å gjøre det. Den lave risikoen for streng håndheving reduserer den opplevde kompatibiliteten. Dette kan trekke i retning av redusert adopsjon. Derimot kan dette åpne for større prøvbarhet av standarden, som vil trekke i motsatt retning.

Daglig leder i selskap B3 mener at balanseføring av egenutviklet programvare vil gi mer relevant informasjon, og det mest korrekte bilde av selskapets aktiviteter. Selskap B3 har balanseført begrunnet i at dette synliggjør deres aktiviteter til programvareutvikling, samt kommuniserer et riktigere bilde av deres økonomiske situasjon. Flere av selskapene i studien har motivasjon for å balanseføre, da de ser på det som positivt å synliggjøre resultatene av adopsjonen. Ønsket om å gjøre verdien av den egenutviklede programvaren synlig i regnskapet fører til økt adopsjon av NRS 19, gjennom at man må forholde seg til større deler av standarden. For flere av selskapene i studien virker det å være positiv sammenheng mellom resultatsynlighet og adopsjon. Dette er i tråd med Moore og Benbasat (1991) og Rogers (2003).

Synlighet er nært koblet til relativ fordel, da adopsjon av balanseføring i NSR 19 bedre viser verdiene i et selskap gjennom økt resultatet og egenkapital. Dette kan for flere av selskapene ha en positiv effekt på deres interessenter. Studien har derimot vist at selskap slik som K2, B2 og B5 ikke nødvendigvis har interesse av å vise et bedre resultat eller sterkere egenkapital. Dermed vil den opplevde relative nytten ved synliggjøring for disse selskapene ikke trekke i retning av økt adopsjon. Økonomisjef i selskap K2 virker ikke å se på synliggjøring gjennom balanseføring som noe positivt. Synliggjøring virker derfor ikke å fremme adopsjon for selskap K2, og de tar heller i bruk unntaksregelen for kostnadsføring. Dette gjør at selskapet må forholde seg til mindre av NRS 19 ved adopsjon. Dette gjelder også for selskap B5. Daglig leder sier at de ikke nødvendigvis ønsker å vise et bedre resultat, noe som trekker i retning av begrenset adopsjon.

Studien har vist at selskap har ulike motiv ved utformingen av regnskapet, med tanke på behandlingen av egenutviklet programvare. Disse motivene virker å legge føringer for hvordan selskap velger å forholde seg til regelverket. Flere av Rogers (2003) sine attributter kan brukes til å forklare selskapers adopsjon av regnskapsreglene. Attributtene om synlighet, relativ fordel og kompleksitet kan ses i lys av hverandre, og virker alle å være faktorer som påvirker adopsjon av NRS 19. Synlighet er nært knyttet til relativ fordel og kan trekke i forskjellige retninger, ettersom hva selskapene ønsker skal være synlig. Det er også forskjeller i hvordan selskapene vurderer relativ fordel. Videre er det variasjon i hvilke attributter som vektlegges mest av selskapene. De forskjellige attributtene kan trekke i ulik retning ved vurderingen rundt adopsjonen av regnskapsreglene. Det virker som at selskapene opplever lav risiko ved fravær av adopsjon, noe som bidrar til at motivasjonen for å være kompatibel til standarden blir mindre viktig for å forklare adopsjon. Selv om selskapene er regulativt kompatible har de fremdeles et valg om hvorvidt de vil adoptere NRS 19. Dermed kan vi slå fast at motivasjon er med på å forklare regnskapsmessig tilpasning. De forskjellige motivene gir opphav til ulik tilpasning og adopsjon av NRS 19, og således også forskjeller i regnskapspraksis både mellom og innad i selskap.

6.1.2 Liten kjennskap til gjeldende regnskapsregler og standarder

Det er ikke frivillig å følge NRS 19 når du har eiendeler som blir regulert av standarden. Dette vil si at samtlige av selskapene i studien er regulativt kompatible til å følge NRS 19. Selskapenes valg mellom balanseføring og kostnadsføring vil imidlertid legge føringer for hvor store deler av NRS 19 som skal adopteres. Studien viser at selskapene sin kunnskap og kjennskap til standarden er varierende, noe som påvirker adopsjonen av regelverket.

Fallan (2015) kommenterer at det virker å være få formelle konsekvenser av ikke å følge NRS 16 for miljørapportering, til tross for at selskaper er regulativt kompatible til å rapportere i tråd med denne. Det samme kan tenkes å gjelde for selskap som er pålagt å rapportere om immaterielle eiendeler i tråd med rskl og NRS 19. Ingen av selskapene i vår studie har rapportert i tråd med alle kravene fra rskl §7.14 andre ledd og NRS 19 2.8.2. Dette er i tråd med Langli (2016), som påpeker at norske selskaper dessverre jevnt over er dårlige til å informere om sine forsknings- og utviklingsaktiviteter i årsregnskapene. Likevel har ingen av selskapene opplevd at årsregnskapet ikke blir godkjent av revisor. De mangelfulle noteopplysningene virker ikke å ha fått noen konsekvenser for selskapene i studien. Selv om

selskapene er regulativt kompatible til å følge NRS 19, virker ikke konsekvensene av mangelfull adopsjon å være store. Dermed blir ikke regulativ kompatibilitet like viktig for å forklare adopsjon.

Den mangelfulle rapporteringen av noteopplysninger etter NRS 19 kan stamme fra to faktorer; kompleksitet og uvitenhet. Kompleksitet i NRS 19 gjør at det er vanskelig å forstå kravene til noter for selskapene i studien. En annen forklaring er uvitenhet om lovgivningen, som medfører at man ikke forholder seg til, eller er klar over alle kravene. Selskapene i studien virker for eksempel ikke å være bevisste på betydningen av om programvaren er utviklet for eget bruk eller salg/utlisensiering. Dette kan medføre at de klassifiserer programvaren feil, noe som kan få følger for rapporteringen av noteopplysninger.

Daglig leder i selskap B3 sier følgende om utfordringen ved regnskapsmessig behandling av egenutviklet programvare: *“viktigheten av å kanskje ha noen klare regler for det da. Jeg vet ikke, jeg tror i alle fall at dette er en upløyd mark for veldig mange. Jeg tror det er veldig mange som ikke skjønner begrepet, eller ikke vet hva de skal gjøre”*. Dette er noe som stemmer godt overens med hva flere av de andre selskapene i studien erfarer. Studien har avdekket at selskapene har liten eller ingen kjennskap til NRS 19. Uvitenhet omkring regelverk kan skyldes manglende interesse, og kan kobles tilbake til vurderinger av relativ fordel. Dette kan skyldes at selskapene opplever lav relativ nytte ved å bruke ressurser på å sette seg inn i standarden.

Liten bevissthet er spesielt tydelig for standardens punkt 2.7.3. Det kan tenkes at selskap som følger fossefallsmetoden, opplever seg som mer kompatible til å adoptere NRS 19 og dens faseinndeling. Selskapene viser derimot liten bevissthet for standardens inndeling i faser, og føringene om hva som skal balanseføres. Dette medfører at selskapene i studien har ulik tilnærming til hva de balansefører. Den manglende bevisstheten omkring faseinndelingen medfører at selskapene i liten grad er bevisst på de regnskapsmessige utfordringene som skisseres av Stenberg og Sjøvoll (2016). Imidlertid virker det å være enkelte forskjeller mellom selskap som kjenner seg igjen i fossefallsmetoden, og de som har en utviklingsprosess i tråd med en iterativ tilnærming.

Ingen av selskapene har etterlevd alle kravene fra lovgivningen fullt ut. Dette kan tenkes å komme av kompleksiteten i NRS 19, da selskapene opplever standarden som vanskelig å forstå og anvende. Kompleksiteten gjør at selskapene ikke adopterer NRS 19 for fullt, dette i tråd med den negative sammenhengen Rogers (2003) skisserer mellom kompleksitet og adopsjon. Samtidig må vi erkjenne at den reduserte adopsjonen av NRS 19 også kommer av uvitenhet om standarden. Den manglende bevisstheten rundt NRS 19 kan tenkes å ha negativ effekt for adopsjonen av regelverket. Dette kan forklares av at selskapene ikke opplever seg som regulativt kompatible til standarden, på grunn av manglende kunnskap om den.

Variasjonen i adopsjonen av NRS 19 fører til ulik regnskapspraksis vedrørende behandling av egenutviklet programvare. Adoptørene sin uvitenhet om standarden gjør at regnskapsfører og revisor sin rolle, blir avgjørende for hvordan selskapene forholder seg til regelverket.

6.1.3 Ekstern regnskapsfører/revisor som endringsagent

Studien har vist at ekstern regnskapsfører og revisor, i flere tilfeller, virker å ha stor påvirkning på hvordan selskapene forholder seg til gjeldende regnskapsregler og standarder. Flere av selskapene forholder seg indirekte til regelverket gjennom regnskapsfører og/eller revisor. Revisor har i hovedsak en kontrollerende rolle, men kan også ha en rådgivende funksjon. Det er gjennom denne rådgivningen at en revisor kan opptre som endringsagent. Funnene er ikke nødvendigvis overraskende, men er likefullt en forklaring på hvorfor det kan oppstå forskjeller i adopsjonen av NRS 19. En oversikt over hvilke av selskapene som har ekstern regnskapsfører og revisor er gitt i tabell 7.

Selskap	K1	K2	B1	B2	B3	B4	B5
Regnskapsfører	Ekstern	Intern	Intern/ Ekstern	Ekstern	Ekstern	Intern	Ekstern
Revisor	Ja	Ja	Nei	Ja	Ja	Ja	Ja

Tabell 7 - Oversikt over regnskapsfører og revisor

Rogers (2003) bruker begrepet endringsagenter om individer som påvirker klienters sin innovasjonsbeslutning, i en retning som er ønskelig for endringsagenten. Dette er en av variablene han bruker for å forklare adopsjonsraten til en innovasjon. I denne studien virker ekstern regnskapsfører og revisor i flere tilfeller å opptre som endringsagenter. Med dette menes at endringsagentene virker å være avgjørende for hvorvidt selskapet tar i bruk NRS 19, og hvor store deler av regelverket de adopterer. Det er ønskelig for endringsagentene at

selskapene adopterer innovasjonen, da det er en sentral del av deres jobb å få klientene til å følge gjeldende regelverk. Imidlertid besitter ikke endringsagentene all kunnskap, og videre kan klientene ha andre motiv som trekker i motsatt retning av adopsjon. Bruk av endringsagentene sin kompetanse vil medføre en kostnad for klientene, som kan påvirke opplevd relativ fordel og trekke i retning av redusert adopsjon.

Årsaken til endringsagentens betydning kan virke å ha sammenheng med at regelverket, for flere av selskapene, kan være ukjent eller oppleves som komplekst. Regelverket oppfattes som vanskelig å ta i bruk, og det er uklarhet rundt hva adopsjon av regelverket vil innebære. Det virker som at flere, på grunn av kompleksiteten og uvissheten knyttet til regelverket, overlater regnskapsmessige vurderinger til ekstern regnskapsfører eller revisor.

Regnskapsfører og revisor vil typisk inneha kunnskapen selskapene mangler, og slik bidra til å redusere kompleksiteten. Denne kunnskapen blir spesielt viktig da innovasjonen er lovpålagt. Regnskapsfører eller revisor kan gjøre selskapene bevisste på at deres programvare er dekket av NRS 19, slik at de forstår at de er regulativt compatible til å følge standarden. Dette kan trekke i retning av økt adopsjon, da selskapene blir mer bevisste på mulige konsekvensene ved manglende overholdelse av standarden. Revisor kan både gjennom sin kontrollfunksjon, og sin rolle som endringsagent bidra til å øke denne bevisstheten. For selskap B3 og B5 virker revisor å ha stor betydning for at de balansefører, og dermed hvor mye av standarden de adopterer. Det kan tenkes at B1 sin særegne tilpasning til standarden kan ha sammenheng ved at de har valgt bort revisor, og kun har ekstern regnskapsfører å forholde seg til.

Selskap B2 er et eksempel der balanseføring blir anbefalt av ekstern regnskapsfører. Dette virker å være hovedårsaken til selskapets adopsjon av NRS 19. Flere av selskapene opplever at det er ekstern regnskapsfører som utfordrer dem på innholdet i standarden. Dette kommer tydelig frem i selskap B1, der økonomiansvarlig sier at de har balanseført mest mulig for så å se hva regnskapsfører godtar og ikke. Regnskapsfører har deretter utfordret selskapet på kriteriene for balanseføring. Her virker det som at selskapet i utgangspunktet ikke tar hensyn til balanseføringskriteriene. Adopsjonen av NRS 19 og dens bestemmelser blir likevel, delvis tatt til følge på grunn av diskusjonen med regnskapsfører. Regnskapsføreren opptre her som en endringsagent som påvirker selskapets adopsjon av NRS 19. Regnskapsfører sin rolle blir desto viktigere når selskapet ikke har revisor.

Selskapene med ekstern regnskapsfører virker i hovedsak å forholde seg indirekte til lovverket gjennom kravene som stilles fra regnskapsfører og revisor, fremfor sin egen tolkning av regelverket. Selskap B4, som har intern regnskapsavdeling, virker i større grad å forholde seg direkte til lovverket. Samtidig har dialogen med revisor vært sentral. Dette viser at revisor har en rolle som endringsagent, noe som kan bidra til at NRS 19 tas i bruk i større grad. Studien viser at regnskapsfører og revisor, i sin rolle som endringsagenter, vil påvirke i hvilken grad selskapene i studien adopterer NRS 19. Således vil regnskapsfører og revisors preferanser og kompetanse bli avgjørende for hvordan selskapene forholder seg til lovverket. Endringsagentene kompenserer for selskapene sin uvitenhet knyttet til standarden. På denne måten reduserer de kompleksiteten og øker opplevd kompatibilitet for selskapene gjennom rådgivning og hjelp. Lavere kompleksitet og økt opplevd kompatibilitet vil ifølge Rogers (2003) ha en positiv sammenheng med adopsjon av en innovasjon.

Ekstern regnskapsfører og revisor har en viktig rolle som endringsagenter for adopsjon av NRS 19. Valg av revisor og regnskapsfører vil bli avgjørende for hvordan selskap forholder seg til lovverket, og vil påvirke hvordan selskapene behandler egenutviklet programvare i sine regnskap. Dersom anbefalingene og rådene er forskjellige, så vil dette gjøre sammenligningen mellom selskap mer utfordrende. Regnskapsførere og revisorer kan ha varierende tilnærming og kunnskap. Dermed oppstår det et behov for hjelp fra fagmiljøet og kompetansehusene. Her kan man finne endringsagenter som retter fokus mot regnskapsmessige spørsmål. I denne studien har vi vært i kontakt med flere av disse potensielle endringsagentene, herunder representantene fra både SMN Regnskapshuset og Sticos. Disse endringsagentene vil kunne være med på å redusere opplevd kompleksitet av standarden for regnskapsførere og revisorer, som igjen vil påvirke selskapenes adopsjon av standarden.

6.2 Diskusjon av funn opp mot kvalitetskriteriene for regnskap

Studien har vist at ulike motiv, kjennskap til lovverk og påvirkning fra endringsagenter har betydning for hvordan selskap behandler egenutvikling av programvare i regnskapet. Dette har medført at flere av selskapene har ulik regnskapspraksis, og løser de skjønsmessige vurderingene i regnskapet på forskjellig måte. I det følgende diskuterer vi betydningen av selskapenes praksis opp mot enkelte av kvalitetskriteriene for regnskap. Disse er tidligere presentert i kapittel 2 - Regnskapsmessig rammeverk, og er basert Kvifte og Johnsen (2008). Overordnet går disse ut på at informasjonen som kommer fra regnskapet skal være nyttig for brukerne, både til beslutningstaking og kontrollformål (Kvifte og Johnsen, 2008; Gjesdal, 1981). Det er valgt å trekke frem relevans, pålitelighet og sammenlignbarhet, da disse anses for å være blant de mest aktuelle og viktige i en slik diskusjon.

6.2.1 Sammenlignbarhet

Sammenlignbarhet er et av de sekundære kvalitetskravene til regnskapsinformasjon. Hensynet til sammenlignbarhet var sentralt ved utarbeidelsen av regnskapsloven i Norge, og er ansett som en ønsket kvalitet ved regnskapsrapportering (Røsok, 2017). Derfor velger vi å diskutere studiens funn opp mot dette viktige kvalitetskriteriet for NGAAP. Sammenlignbarhet deles inn i uniformitet og ensartethet. Studien har vist at det er variasjon i hvordan selskapene forholder seg til gjeldende regelverk, og de regnskapsmessige vurderingene som foretas. Variasjonene gjelder både mellom selskap, men også innad i et selskap over tid. Variasjonen innad i samme selskap vil kunne svekke ensartetheten, og gjøre det vanskeligere å vurdere et selskaps utvikling over tid. Forskjellig regnskapspraksis for ulike selskap i samme bransje kan tenkes å svekke uniformiteten. Flere av selskapene i denne studien opererer innenfor samme bransje, og ulikheten i regnskapspraktisering kan tenkes å gjøre sammenligningen av disse vanskeligere. Dette kan føre til at to selskap som i realiteten er like, kan fremstå som forskjellige gjennom regnskapet. Det finnes åpenbart forskjeller mellom selskap som velger balanseføring og de som kostnadsfører all FoU løpende. Studien viser derimot også forskjeller i regnskapspraksis mellom selskapene som har valgt balanseføring.

Løpende kostnadsføring kan svekke sammenlignbarhet

I denne studien valgte to av de syv selskapene å kostnadsføre all FoU løpende, etter mulighetene i rskl §5-6. Svekket sammenlignbarhet har vært blant kritikken i

orienteringssaken til lovforslaget for unntaksbestemmelsen i rskl §5-6 (Norsk regnskapsstiftelse, 2012b). Dersom foretak har valgt kostnadsføring etter §5-6, kreves det ikke at en vurderer om kriteriene for balanseføring er oppfylt (ibid.). Opplysninger om kostnadsført FoU gir således svakere indikasjoner om fremtidige økonomiske fordeler, da de ikke har blitt vurdert opp mot kriteriene for balanseføring.

Valg av kostnadsføring vil kunne undervurdere de immaterielle eiendelene i balansen, da FoU blir utelatt. Dette vil kunne svekke informasjonsverdien av regnskapet ved sammenligning av selskap. Særlig gjelder dette når selskap som har valgt løpende kostnadsføring ikke opplyser om størrelsen på utgiftene til FoU-aktiviteter, slik de er pålagt etter rskl §7-14. Dette er tilfelle for selskapene i denne studien. De to selskapene som har benyttet seg av løpende kostnadsføring etter rskl §5-6 i denne studien, har i varierende grad gitt opplysninger i tråd med kravene til noteopplysninger. Dette kan tenkes å svekke sammenlignbarheten mellom selskapene som har valgt løpende kostnadsføring og de som har valgt å balanseføre. Selskapene som har balanseført vil uavhengig av noter vise verdien av programvaren gjennom balansen. Når selskapene som kostnadsfører ikke har opplyst om sine utgifter til FoU aktiviteter, så vil sammenligningsgrunnlaget svekkes. Manglende noteinformasjon og transparens vedrørende prinsippvalg i årsrapporten kan tenkes å vanskeliggjøre sammenligning av selskap, samt gi mindre beslutningsrelevant informasjon til regnskapsbrukerne.

Dersom anledningen til å kostnadsføre programvare i tråd med rskl §5-6 fjernes, kan det tenkes at sammenlignbarheten øker. Ronny Jenssen hevder at: *“når da to forskjellige aktører, gjør to forskjellige ting. Den ene velger å balanseføre og den andre velger å kostnadsføre, så klarer du jo ikke å analysere de selskapene, fordi de ødelegger for hverandre”*.

Sammenlignbarheten blir svekket av at selskapene kan velge mellom kostnadsføring og balanseføring. Dersom alle selskap som driver med programvareutvikling må forholde seg til kriteriene for balanseføring i NRS 19, kan det tenkes at de vil oppleve seg som mer kompatible til å bruke standarden enn om de kostnadsfører. På den andre siden kan fjerning av mulighetene for kostnadsføring tenkes å bidra til økt kompleksitet for flere selskaper, noe som kan svekke adopsjonen av standarden. Det kan også medføre større kostnader, og påvirke vurderinger av relativ fordel. Vi argumenterer heller for at det bør legges til rette for at selskapene tar større hensyn til noteopplysninger ved rapportering. Flere mekanismer kan

bidra til dette. Et av disse vil være å gjøre selskap mer klar over hva de er pålagt å gjøre. Dette kan styrke den opplevde kompatibiliteten, og gjøre at risikoen og kostnadene av manglende rapportering anses som større.

Ulik praksis ved balanseføring svekker sammenlignbarheten

Et sentralt funn i denne studien er at det virker å være forskjeller mellom selskapenes praksis ved balanseføring. Det er allerede slått fast at det kan være vanskelig for regnskapsbrukere å sammenligne selskap som benytter ulike prinsipper. Studien viser derimot at det også kan være vanskelig å sammenligne selskap som har valgt balanseføring. Det er funnet forskjeller i praksis rundt sannsynliggjøring av fremtidig økonomisk fordel, og målingen av anskaffelseskost med tanke på dokumentasjonsrutiner. Den manglende bevisstheten omkring NRS 19 sin inndeling av faser medfører også forskjeller i den regnskapsmessige behandlingen av forprosjekt, kravspesifikasjon og vedlikehold. Dette vil svekke uniformiteten og gjøre sammenligningen av selskap vanskeligere.

Flere av selskapene som har valgt balanseføring som prinsipper, opplyser om at de har enkelte prosjekter som ikke har blitt balanseført. Dette til tross for at de trolig ville ha oppfylt kriteriene for balanseføring. Argumentasjonen for utelatelse har vært vesentlighetsvurderinger og forsiktighetstilnærminger. Enkelte av selskapene har unnlatt å inkludere elementer i anskaffelseskosten, da de ikke anser disse for å være av vesentlig størrelse. Grensen for vesentlighet regulerer graden av utelatelse og feil som kan tillates. Hvor denne terskelen går vil variere med tanke på størrelse, eiersituasjon og økonomi (Kvifte og Johnsen, 2008). I studien oppleves det som at det i enkelte tilfeller er utelatt informasjon som kan være av vesentlig betydning for regnskapsbrukerne. Ulik bruk av vesentlighetsgrenser kan svekke sammenlignbarheten mellom selskap. Dette gjelder spesielt når vesentlighetsgrensene og hvordan disse fastsettes ikke framgår av regnskapet, noe som er tilfelle i denne studien. Det samme gjelder for forsiktighetsvurderinger, da heller ikke disse er betraktninger som fremkommer av regnskapet.

Dersom kostnadsføring ikke kan begrunnes i vesentlighet, kan det ledes tilbake til inkonsistens i prinsippanvendelse. Dette er problematisk da rskl §5-6 er å regne som et prinsipper etter NRS 19 2.2.2. Videre bryter dette med rskl §4-4 om at regnskap skal utarbeides etter ensartede prinsipper, og at disse skal anvendes konsistent over tid. Ensartetheten kan bli

svekket, da enkelte selskap ikke er konsekvente i sin anvendelse av prinsipp over tid. Når de heller ikke informerer om sine prinsippvalg, vil det være vanskelig å analysere selskapenes utvikling over tid.

Et grep for å forbedre sammenlignbarheten kan være strengere håndheving av regler, noe som kan føre til økt risiko ved å bryte med NRS 19. Dette vil øke opplevd regulativ kompatibilitet, og videre påvirke vurderingen av relativ fordel. Begge er påvirkninger som vil trekke i retning av økt adopsjon av NRS 19. Strengere håndheving kan imidlertid føre til redusert opplevd prøvbarhet, noe som kan svekke adopsjonen av standarden. Etter vår oppfatning vil derimot nettoeffekten trekke i retning av økt adopsjon. Videre kan både regnskapsførere og revisorer være med på å redusere kompleksiteten i regelverket gjennom sin rolle som endringsagenter. Dersom regelverket oppleves som mindre komplekst, så øker sannsynligheten for at alle selskapene adopterer hele standarden. Økt adopsjon av standarden vil øke sannsynligheten for at selskapene gjør de samme vektleggingene, og er mer konsekvente i sin praktisering. Dette kan tenkes å bedre sammenlignbarheten.

6.2.2 Regnskapspraksis påvirker informasjonens pålitelighet

Pålitelighet er et av to primære kvalitetskriterier i rammeverket for kvalitetskrav for regnskap. Pålitelighet går ut på at regnskapsinformasjonen måler det den hevder å måle, og at målemetoden er gjort på riktig måte (Kvifte og Johnsen, 2008). Et av vurderingskriteriene for pålitelighet er knyttet til verifiserbarhet. Verifiserbarhet innebærer at regnskapet skal være etterprøvbart. Studien har vist at selskapene er langt unna å ha kjennskap til alle vurderingene, ved utarbeidelsen av regnskapet knyttet til egenutviklet programvare. Dermed virker selskapene å tilpasse seg ulikt til regelverket ved adopsjon. Dette gjelder for eksempel ved sannsynliggjøring av fremtidig økonomisk fordel, og beregningen av hva som inkluderes i anskaffelseskosten. Dette kan tenkes å vanskeliggjøre etterprøvbareheten. Spesielt er ulike skjønnsmessige vurderinger basert på prosentvise anslag vanskelige å etterprøve. Selskapene i studien som baserer seg på beste estimat for anskaffelseskost, legger lite ressurser i dokumentasjon. Dette kan gjøre det vanskeligere å etterprøve resultatene. Endringsagentene kan derimot jobbe for bedre dokumentasjonsrutiner i imøtekommelsen av regelverket. Dette vil øke etterprøvbareheten til regnskapet, som igjen styrker påliteligheten. På den andre siden kan selskap oppleve økte krav til dokumentasjon som komplekst og kostbart. Det kan føre til

at den opplevde relative fordelene svekkes, som igjen kan føre til redusert adopsjon og lavere sammenlignbarhet.

Studien har vist at selskap kan ha ulik tilnærming til NRS 19, og at motivene som ligger til grunn for regnskapsmessige valg varierer. Dette kan tenkes å gjøre det vanskeligere å stole på at regnskapet gir nøytral informasjon om selskapenes økonomiske situasjon. Kriteriet om pålitelighet i regnskapet inneholder et krav om at regnskapsinformasjonen skal være nøytral (Kvifte og Johnsen, 2008). I denne studien avdekkes det at selskap har ulike motiv ved utformingen av regnskapet. Individene i selskap kan ha en preferanse for regnskapsføring, avhengig av hva de anser gi dem størst relativ fordel. Noen ønsker å balanseføre mest mulig, andre ønsker å være forsiktige i sin aktivering, mens noen ønsker å kostnadsføre alt. Når selskap har spesielle motiv for regnskapsmessige valg vil det kunne true nøytraliteten til regnskapsinformasjonen, da den er påvirket av forutinntatte preferanser. Mindre grad av skjønnsmessige vurderinger kan øke nøytraliteten og sammenlignbarheten, da handlingsrommet innenfor regelverket svekkes. Dette kan derimot føre til økt kompleksitet fordi det skaper et behov for et mer detaljert regelverk. Dette er noe som kan trekke i retning av lavere adopsjon, og slik svekket sammenlignbarhet og etterprøvbarehet.

6.2.3 Vurdering av regnskapsinformasjonens relevans

Det andre primære kvalitetskravet for regnskap er relevans. Regnskapsinformasjonens relevans handler om at den er tidsaktuell. Videre at informasjonen kan brukes til å lage prognoser om fremtiden og evaluere det ledelsen har oppnådd (Kvifte og Johnsen, 2008). De fleste av selskapene i studien er enige i at balanseføring gir best informasjon om fremtidige økonomiske hendelser, fordi aktivering synliggjør verdiene som ligger i selskapet. Økt relevant regnskapsinformasjon og ønsket om å vise et rettviseende bilde, var for flere av selskapene en av grunnene til at de valgte å balanseføre. Begrunnelsen for synliggjøring kan ha sammenheng med selskapenes ønske om å gi regnskapsbrukerne mer relevant informasjon. Derimot ønsker ikke alle selskapene å synliggjøre sine verdier.

Studien har vist at regnskapsmessige valg kan styres av ulike motiv. For flere selskap i studien har kost-/nyttebetraktninger vært førende for regnskapsmessig behandling av egenutviklet programvare. Den relative fordelene av å ta i bruk regelverket for fullt, oppleves i flere tilfeller som lavere enn kostnadene. Dette kan føre til at regnskapet vil gi mindre

beslutningsrelevant informasjon, da brukernes informasjonsbehov ikke alltid er i fokus. Når enkelte selskap tenker at balanseføring ikke er verdt jobben, kan regnskapsbrukerne gå glipp av relevant informasjon. Studien viser at selskapene i flere tilfeller ikke opplyser om prinsippvalg, og at det kun gis generelle beskrivelser av aktiviteter til FoU i notene. Dette kan også tenkes å ha sammenheng med kompleksitet i regelverket, og den manglende kjennskapen til lover og standarder.

Manglende noteopplysninger kan tenkes å svekke forståeligheten av regnskapsinformasjonen. Videre kan det bli vanskeligere for regnskapsbrukere å vurdere verdien av selskapenes aktiviteter knyttet til programvareutvikling. Dermed gir regnskapet mindre relevant informasjon til fremtidige prognoser og/eller i evalueringsarbeidet av ledelsen. En fellesnevner for flere av selskapene i studien er at det gjøres få endringer i noteopplysningene. Det kan virke som at notene i forrige årsrapport er kopiert, med unntak av enkelte endringer. Årsaken kan tenkes å være kost-/nyttebetraktninger, da det er lett vint å kopiere tidligere års noteopplysninger. Dette kan svekke tidsriktigheten av regnskapsinformasjonen, da det i enkelttilfeller ikke virker å være betydelige endringer i noteopplysningene fra år til år. Disse funnene sett i lys av hverandre kan sammen svekke relevansen av regnskapsinformasjonen. En mulig løsning for å øke relevansen til regnskapet kan være å innføre strengere håndheving av standarden, for å øke opplevd regulativ kompatibilitet for selskapene. Videre kan endringsagentene vise den relative fordelene ved å synliggjøre aktiviteter gjennom notene. Dette kan veie opp for den opplevde kostnaden kompleksiteten i standarden gir.

Avsluttende betraktninger

Diskusjonen har vist at regnskapspraksis for selskapene i studien kan påvirke kvalitetskriteriene for regnskap. Løsninger for å imøtekomme utfordringer som oppstår ved nåværende regnskapspraksis, sett i lys av de opplevde attributtene for adopsjon av regelverket, er presentert. Derimot vil de skisserte forslagene kunne bidra til at nye utfordringer oppstår. Rogers (2003) sine attributter for adopsjon kan være med på å forklare selskapenes tilpasning til regnskapsreglene. Vi argumenterer for at attributtene bør tas hensyn til ved utformingen av regnskapsregler og standarder, dersom formålet er å få flest mulig til å adoptere regelverket. Dette vil igjen påvirke regnskapsbrukerne som får større kvalitet på regnskapsinformasjonen.

7. Konklusjon og forslag til videre forskning

7.1 Konklusjon

Denne studien har en kvalitativ tilnærming for å besvare problemstillingen:

“Hvordan forholder noen norske selskaper seg til gjeldende regnskapsregler og standarder for behandlingen av egenutviklet programvare i regnskapet?”

Det er variasjon i hvordan selskapene i studien forholder seg til gjeldende regelverk og standarder, for den regnskapsmessige behandlingen av egenutviklet programvare. Stenberg og Sjøvoll (2016) problematiserer at NRS 19 har en faseinndeling for programvareutvikling som bygger på den utdaterte fossefallsmetoden. Dette mener de kan medføre en rekke regnskapsmessige utfordringer, som påvirker hvordan selskap forholder seg til regelverket. Vår studie viser at selskapene hverken er bevisst på faseinndelingen, eller særlig opptatt av disse regnskapsmessige utfordringene. Det er mulig at selskapene i studien som følger fossefallsmetoden, har færre utfordringer knyttet til den regnskapsmessige behandlingen av egenutviklet programvare. Dette kan tenkes å være med på å skape forskjeller i utarbeidelsen av regnskapet. Imidlertid mener vi at variasjonen i regnskapspraksisen heller kan kobles tilbake til selskapenes ulike kjennskap til regelverket, påvirkningen de får fra ekstern regnskapsfører eller revisor, og deres motivasjon ved regnskapsmessige valg.

Selskapene i denne studien er ikke kjent med NRS 19 sin faseinndeling. Dette danner en grobunn for ulik regnskapspraksis. Særlig kommer dette frem ved ulik behandling av forprosjekt og plassering av kravspesifikasjon. Dette gjør at vurderingen av hva som skal balanseføres blir mer utfordrende, og kan gjøres forskjellig. Selskapene fokuserer i all hovedsak på de generelle balanseføringskriteriene for immaterielle eiendeler i NRS 19. Her blir særlig kravet om å sannsynliggjøre fremtidig økonomisk fordel, sett på som utfordrende å oppfylle. Studien viser at selskapene har ulike tilnærminger for dokumentasjon og måling av anskaffelseskost. Dette mener vi er en viktig forklaring på forskjellene i den regnskapsmessige behandlingen.

Videre har studien vist at ekstern regnskapsfører og revisor, kan ha en viktig rolle for hvordan selskapene forholder seg til gjeldende regnskapsregler og standarder. Funnet viser at flere av selskapene ikke forholder seg direkte til lovverket, men indirekte gjennom dialog med ekstern regnskapsfører og/eller revisor. Valget av disse kan derfor bli avgjørende for hvordan et selskap forholder seg til regelverket. Selskapene i studien lar kost-/nyttebetraktninger styre hvordan de forholder seg til regelverket. Den relative nytten veies forskjellig, som igjen gir ulik tilpasning til regelverket. Dette ser vi spesielt ved at flere av selskapene som balansefører, ikke nødvendigvis er konsekvente i sitt prinsipp om balanseføring. Vi konkluderer med at ulik motivasjon fører til ulik regnskapspraktisering.

Denne studien viser at det oppstår forskjeller i regnskapspraksis, ikke bare basert på valg av prinsipp, men også mellom selskap som balansefører. Vi konkluderer med at disse forskjellene skyldes ulik motivasjon, kunnskap og påvirkning fra endringsagenter. Disse forskjellene er noe som kan være med på å svekke kvaliteten på regnskapsinformasjonen, som selskapene presenterer i sine årsrapporter. Den avdekkede regnskapspraksisen kan svekke både regnskapsinformasjonens pålitelighet, relevans og sammenlignbarhet. Implikasjonene av dette er at informasjonen, om egenutviklet programvare fra regnskapet, vil kunne oppleves som mindre troverdig og beslutningsrelevant for regnskapsbrukerne. Det kan videre tenkes at potensielle investorer og andre regnskapsbrukere, derfor slutter å bruke regnskapet til beslutning- og kontrollformål. Dersom dette er tilfelle, kan det være et tegn på at regnskapets tradisjonelle formål og funksjon er svekket. Denne studien har rettet søkelys på regnskapspraksis, rundt behandlingen av den immaterielle eiendelen egenutviklet programvare. Implikasjonene av studien kan tenkes å skape større bevissthet om de regnskapsmessige utfordringene knyttet til programvare. Videre har studien anvendt adopsjonsteori for å bedre forstå regnskapsmessig tilpasning, noe som kan danne grunnlag for en bedre forståelse av hvilke mekanismer som ligger bak regnskapspraksisen. Denne bevisstheten håper vi kan bidra til å styrke regnskapet som informasjonsgrunnlag for omverdenen.

7.2 Videre forskning

Denne studien er gjort fra selskapenes ståsted. For videre forskning kan det være interessant å gjennomføre en studie fra et brukerperspektiv. Avslutningsvis i denne studien har vi diskutert betydningen av selskapenes regnskapspraksis, og hvordan tilpasningene de gjør kan sees i lys av kvalitetskriteriene for regnskap. En videre studie vil innebære å sette fokus på hvordan regnskapsbrukerne faktisk vurderer regnskapets informasjonsverdi. En slik studie kan kartlegge i hvilken grad regnskapsbrukere opplever regnskapsinformasjonen som relevant og pålitelig. Videre kan studien kartlegge deres bruk av regnskapsinformasjonen og behovet for annen type informasjon. Studien vil kunne gjennomføres ved en kvantitativ spørreundersøkelse, eller intervju med potensielle investorer, banker eller andre som har interesse av å vurdere selskapene ved bruk av regnskapsinformasjon.

Hvordan selskap forholder seg til regelverk og lover kan tenkes å kunne forklares av en rekke faktorer; herunder størrelse, økonomisk situasjon, bransje, revisor og regnskapsfører m.m. Et forslag til en videre studie er en kvantitativ undersøkelse av rapporteringspraksis. Dette kan innebære en kartlegging av selskapers rapporteringspraksis vedrørende noteopplysninger for programvare/FoU i regnskapet. Studien kan ha som formål å kartlegge rapporteringspraksisen med bakgrunn i ulike selskapskarakteristika. Denne studien kan gjennomføres alene eller suppleres med en spørreundersøkelse. Ved en spørreundersøkelse kan det være interessant å basere seg på Rogers (2003) sine attributter for adopsjon av innovasjoner. Disse attributtene kan brukes til å utlede hypoteser for rapporteringspraksis i forbindelse med FoU/programvare eller regnskapsmessige tilpasninger til lovverket.

I denne studien har vi avgrenset oss bort ifra å se på selskap som avlegger regnskap etter IFRS. Det kan i fremtidige studier være interessant å gjøre en sammenligning av selskap som fører regnskap etter NGAAP, og selskap som fører etter IFRS. Dette for å studere hvilke forskjeller og likheter som finnes i lovverket og regnskapspraksis, for utgifter til programvareutvikling/FoU. En slik studie kan kobles opp mot harmoniseringsprosessen mellom norsk og internasjonal regnskapslovgivning, samt forslaget til ny norsk regnskapslov basert på IFRS for SMEs. Mulige forslag til design er her dokumentstudier av lovverk, og/eller en komparativ caseundersøkelse ved bruk av årsregnskap og intervju for å kartlegge praksis.

Litteraturliste

Aboddy, D. og Lev, B. (1998) The Value-Relevance of Intangibles: The Case of Software Capitalization, *Journal of Accounting Research*, 36, s. 161-191. doi: 10.2307/2491312

Abrahamson, E. (1991) Managerial Fads and Fashions: The Diffusion and Rejection of Innovations, *Academy of management review*, 16(3), s. 586-612. Tilgjengelig fra: <https://doi.org/10.5465/amr.1991.4279484> (Hentet: 08. mai 2018).

Andersen, E. og Sannes, R. (2017) Hva er digitalisering?, *Magma - Econas tidsskrift for økonomi og ledelse*, s. 18-24. Tilgjengelig fra: <https://www.magma.no/hva-er-digitalisering> (Hentet: 16. januar 2018).

Backe, T. (2014) *Patentbeskyttelse av programvare*. Tilgjengelig fra: <http://www.innovasjonogforskning.no/patent/patentbeskyttelse-av-programvare> (Hentet: 20. februar 2018).

Boehm, B. W. (1988) A Spiral Model of Software Development and Enhancement, *Computer*, 21(5), s. 61-72. doi: 10.1109/2.59

Børve, E. H. 2016. Problemstilling, forskningsdesign & innsamlingsmetoder. *MET410-a Kvalitative forskningsmetoder*. Tilgjengelig fra: <https://ntnu.blackboard.com> (Hentet: 05. februar 2018).

Ciftci, M. (2010) Accounting choice and earnings quality: The case of software development, *European Accounting review*, 19(3), s. 429-459. doi: 10.1080/09638180.2010.496551

Copeland, R. M. & Shank, J. K. (1971) LIFO and the Diffusion of Innovation, *Journal of Accounting Research*, 9, s. 196-224. doi: 10.2307/2490100

Den norske dataforening (2018) *Hvilket samfunn bygger vi?*. Tilgjengelig fra: <https://event.dnd.no/software/> (Hentet: 17. januar 2018).

Drèze, J. og Stern, N. (1987) Chapter 14: The theory of cost-benefit analysis, i Auerbach, A.J og Feldstein, M.S. (red.) *Handbook of Public Economics*. 2.utg. Amsterdam: North Holland. s. 909-989.

Dvergdal, H. (2015) Programvare, *Store norske leksikon*. Tilgjengelig fra: <https://snl.no/programvare> (Hentet: 17. januar 2018)

Fallan, E. (2015) Explaining the variation in adoption rates of the information content of environmental disclosure: An exploration of innovation adoption theory, *Journal of Accounting and Organizational Change*, 11(2), s. 247-268. Tilgjengelig fra: <https://doi.org/10.1108/JAOC-11-2012-0106> (Hentet: 23. april 2018).

Fallan, L., R. Hammervold og K. Grønhaug. (1995) Adoption of tax planning instruments in business organizations: A structural equation modeling approach, *Scandinavian Journal of Management*, 11(2), s. 177-190. Tilgjengelig fra: [https://doi.org/10.1016/0956-5221\(95\)00007-I](https://doi.org/10.1016/0956-5221(95)00007-I) (Hentet: 23. april 2018).

FASB (1985) *Statement NO.86*. Tilgjengelig fra: <http://www.fasb.org/summary/stsum86.shtml> (Hentet: 09. februar 2018)

Forskningsrådet. (2017) *SkatteFUNN årsrapport 2016*. (ISBN 978-82-12-03596-6). Oslo: Norges forskningsråd. Tilgjengelig fra: https://www.skattefunn.no/prognett-skattefunn/SkatteFUNN_i_tall/1253987666688?lang=no (Hentet: 29. januar.2018)

Gjesdal, F. (1981) Accounting for stewardship, *Journal of Accounting Research*, 19(1), s. 208-231. doi: 10.2307/2490970

Grøndalen, G. (2012) *Norske selskapers regnskapsmessige behandling av egne utgifter knyttet til forskning og utvikling (FoU)*. Masteroppgave. Handelshøyskolen BI Oslo. Tilgjengelig fra: https://www.bi.edu/globalassets/forskning/centre-for-corporate-governance-research/msc-theses/ccgr_msc_048.pdf (Hentet: 25. januar 2018).

Healy, P.M. og Wahlen, J.M. (1999) A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting, *Accounting Horizons*, 13(4), s. 365-383. Tilgjengelig fra: <https://doi.org/10.2308/acch.1999.13.4.365> (Hentet: 16. april 2018).

Heskestad, T. (2018) *Manipulering av kostnader og "røde flagg"*. Tilgjengelig fra: <https://www2.deloitte.com/no/no/pages/audit/articles/manipulering-av-kostnader.html> (Hentet: 29. januar 2018).

Hicks Jr, J. O. (1978) An Examination of Accounting Interest Groups' Differential Perceptions of Innovations, *The Accounting Review*, 53(2), s. 371-388. Tilgjengelig fra: <http://www.jstor.org/stable/245900> (Hentet: 03. mai 2018).

Hoegh-krohn, N.E.J. og Knivsflå, K.H. (2000) Accounting for intangible Assets in Scandinavia, the UK, the US, and by the IASC: Challenges and a solution, *The International Journal of Accounting*, 35(2), s. 243-265. doi: 10.1016/S0020-7063(00)00048-0

IASB (2010) *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*. London: IFRS Foundation. Tilgjengelig fra: <https://dart.deloitte.com/USDART/resource/7036afd8-3f7e-11e6-95db-2d5b01548a21> (Hentet: 20. februar 2018).

Innovasjon Norge (2018) *Slik beskytter du dine apps*. Tilgjengelig fra: <http://www.innovasjon norge.no/no/Bygg-en-bedrift/har-du-beskyttet-dine-immaterielle-verdier/ipr/Beskytt-ideen-din/Slik-kan-du-tjene-pa-ipr/Slik-beskytter-du-dine-apps/> (Hentet: 20. februar 2018).

Jacobsen, D.I. (2005) *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. 2.utg. Kristiansand: Høyskoleforlaget.

Kinserdal, A. (2005) *Grunnleggende finansregnskapsforståelse*. 4 utg. Oslo: Cappelen akademiske forlag.

Kinserdal, A. (2008) *Grunnleggende finansregnskapsforståelse*. 5 utg. Oslo: Cappelen akademiske forlag.

Kinserdal, F. (2014) Hvordan manipulere med regnskapet, *Magma - Econas tidsskrift for økonomi og ledelse*, (1), s. 18-25. Tilgjengelig fra: <https://www.magma.no/hvordan-manipulere-med-regnskapet> (Hentet: 19. februar .2018).

KPMG (2017) *Immaterielle eiendeler*. Tilgjengelig fra: <https://verdtavite.kpmg.no/immaterielle-eiendeler.aspx> (Hentet: 21. februar 2018).

Kristoffersen, T. (2008). *Regnskapsteori – med introduksjon til internasjonale regnskapsstandarder (IFRS)*. Bergen: Fagbokforlaget.

Kristoffersen, T. (2016). *Årsregnskapet – en grunnleggende innføring*. 5 utg. Bergen: Fagbokforlaget.

Kvifte, S. S. og Johnsen, A. (2008) *Konseptuelle rammeverk for regnskap*. Oslo: DnR forlaget.

Kvifte, S. S. og Tofteland, A. (2008) *Finansregnskap - god regnskapskikk og IFRS*. Bergen: Fagbokforlaget

Langli, J. C. (2010) *Årsregnskapet*. 9. utg. Oslo: Gyldendal Akademisk.

Langli, J. C. (2016) *Årsregnskapet*. 10. utg. Oslo: Gyldendal Akademisk.

Langli, J.C. og Tellefsen, J.T (2005) *Årsregnskapet*. 8.utg. Oslo: Gyldendal Akademisk.

- Layard, R. og Glaister, S. (1994) *Cost-benefit analysis*. 2. utg. Cambridge: University Press
- Lev, B. (2008) A rejoinder to Douglas Skinner's 'a accounting for intangibles - a critical review of policy recommendations, *Accounting and business research*, 38(3), s. 209-213. doi: 10.1080/00014788.2008.9663334
- Lev, B. og Zarowin, P. (1999) The Boundaries of Financial Reporting and How to Extend them, *Journal of Accounting Research*, 37(2), s. 353–385. doi: 10.2307/2491413.
- Lev, B. og Gu, F. (2016) *The end of accounting and the path forward for investors and managers*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Markarian, G., Pozza, L. og Prencipe, A. (2008) Capitalization of R&D Costs and Earnings Management: Evidence from Italian Listed Companies, *The International Journal of Accounting*, 43(3). s. 246-267. Tilgjengelig fra: <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2008.06.002> (Hentet: 05. februar 2018).
- Mikalsen, A. B. 1999. Hva er kravspesifikasjon?. *Prosjektrettet systemarbeid*. Tilgjengelig fra: http://www.aitel.hist.no/fag/_dad/tips/kravspek.html (Hentet: 17. januar.2018).
- Mohd, E. (2005) Accounting for Software Development Costs and Information Asymmetry, *The Accounting Review*, 80(4), s. 1211–1231. Tilgjengelig fra: <https://doi.org/10.2308/accr.2005.80.4.1211> (Hentet: 13. mars 2018).
- Moore, G. C. og Benbasat, I. (1991) Development of an Instrument to Measure the Perceptions of Adopting an Information Technology Innovation, *Information Systems Research*, 2(3), s. 192-222. Tilgjengelig fra: <https://doi.org/10.1287/isre.2.3.192> (Hentet: 27. april 2018).
- Norsk regnskapsstiftelse (2012a) *NRS 19 - Immaterielle eiendeler*. Tilgjengelig fra: <http://wpstatic.idium.no/www.regnskapsstiftelsen.no/2015/01/NRS-19-Immaterielle-eiendeler-desember-2012.pdf> (Hentet: 14. januar 2018).
- Norsk regnskapsstiftelse (2012b) *NRS 19 Immaterielle eiendeler - orienteringssak 12.12.2012*. Tilgjengelig fra: <http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrs-19-immaterielle-eiendeler/> (Hentet: 05. februar 2018)
- Norsk regnskapsstiftelse (2013) *NRS 13 - Usikre forpliktelser og betingede eiendeler*. Tilgjengelig fra: <http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrs-13-usikre-forpliktelser-og-betingede-eiendeler/> (Hentet: 06. februar 2018).

- Norsk regnskapsstiftelse (2014) *NRS 8 - God regnskapskikk for små foretak*. Tilgjengelig fra: <http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrs-8-god-regnskapskikk-for-sma-foretak/> (Hentet: 05. februar 2018).
- Nyeng, F. (2004) *Vitenskapsteori for økonomer*. Oslo: Abstrakt.
- Nyeng, F. (2012) *Nøkkelbegreper i forskningsmetode og vitenskapsteori*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Olsen, T. E. (2012) *Diffusion and adoption of management accounting innovations in the public sector: The case of Norwegian health entities and institutions within higher education*. PhD thesis. Norwegian School of Economics.
- Oswald, D. og Zarowin, P. (2005) Capitalization vs Expensing of R&D and Earnings Management, *European Accounting Review*, 16(4), s. 703-726. Tilgjengelig fra: <https://ssrn.com/abstract=739225> (Hentet: 02. februar 2018).
- Ot.prp. nr 42. (1997-1998) (1998) *Om lov om årsregnskap*. Oslo: Tilråding fra finans- og tolldepartementet.
- Pedersen et al. (2015) *Årsregnskapet i teori og praksis*. 16.utg. Oslo: Gyldendal akademiske.
- Rasmusson, J. (2018) *Agile in a nutshell*. Tilgjengelig fra: <http://www.agilenutshell.com/> (Hentet dato: 20. februar 2018).
- Regnskapsloven (1998) *Lov om årsregnskap m.v (regnskapsloven)*. Tilgjengelig fra: <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56?q=rskl> (Hentet: 05. februar 2018).
- Riahi-Belkaoui, A. (2004) *Accounting Theory*. 5. utg. London: Thomson Learning
- Rogers, E.M. (1995) *Diffusion of innovations*. 4. utg. New York: Free Press.
- Rogers, E.M. (2003) *Diffusion of innovations*. 5. utg. New York: Free Press.
- Røsok, K.O. (2017) Vil ny regnskapslov gi internasjonalt sammenlignbare regnskaper?, *Magma - Econas tidsskrift for økonomi og ledelse*, (1), s. 29-37. Tilgjengelig fra: <https://www.magma.no/vil-ny-regnskapslov-gi-internasjonalt-sammenlignbare-regnskaper1> (Hentet 11. mai 2018)
- Scott, W. R. (2015) *Financial accounting theory*. 5 utg. Toronto: Pearson on Prentice Hall
- Smith, M. (2011) *Research methods in accounting*. 2.utg. London: Sage Publications Ltd.

Sommerville, I. (2014) *Software engineering*. 8.utg. Harlow: Addison-Wesley.

Sparebank 1 Regnskapshuset SMN AS (2018) *Om oss*.

Tilgjengelig fra: <https://www.smnregnskap.no/om-oss> (Hentet: 31. januar 2017).

Stenberg, A og Sjøvoll, E. (2016) Egenutvikling av immaterielle eiendeler. *Revisjon og regnskap*, 8 (7), s. 41-45. Oslo: DnR Kompetanse AS (Revisorforeningen). Tilgjengelig fra: <https://www.revregn.no/asset/blapdf/YmxhcGRmMjAxNi8wNw/mobile/index.html#p=1> (Hentet: 15. januar 2018).

Sticos (2018) *Om Sticos*. Tilgjengelig fra: <https://www.sticos.no/om-sticos>. (Hentet: 31. januar 2017).

Sullivan, P. H. Jr. og Sullivan, P.H. Sr. (2000) Valuing intangibles companies - an intellectual capital approach, *Journal of intellectual capital*, 1(4). s. 328.340. Tilgjengelig fra: <https://doi.org/10.1108/14691930010359234> (Hentet: 07. mars 2018).

Tjora, A. (2012) *Kvalitative forskningsmetoder i praksis*. 2.Utg. Oslo: Gyldendal akademiske forlag.

Van de Ven, A.H., Angle, H.L. og Poole, M.S. (2000) *Research on the management of innovation*. Oxford: university press

Walker, R.G. og Oliver, G.R. (2005) Accounting for expenditure on software development for internal use, *abacus - a journal of accounting, finance and business studies*, 41(1). s. 66-91. Tilgjengelig fra: <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2005.00170.x> (Hentet: 05. mars 2018).

White, T. (2012) *Reinventing the IT Department*. 2.utg. New York: Ruthledge.

Yin, R.K. (2009) *Case Study Research: design and methods*. 4. utg. Thousand Oaks, California: Sage Publications.

Åndsverksloven (1961) *Lov om opphavsrett til åndsverk m.v.* Tilgjengelig fra: <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1961-05-12-2> (Hentet: 16. mai 2018).

Vedlegg

Vedlegg 1 - Mal for utsendt epost til selskaper

Hei! (navn)

Vi er to masterstudenter i økonomistyring ved Handelshøyskolen NTNU i Trondheim. Vår masteroppgave dreier seg om regnskapsmessig behandling av utgifter til forskning og utvikling.

(selskapsnavn) er et selskap som besitter egenutviklet programvare, noe som er en sentral del av vår oppgave. Vi ønsker å intervju regnskapsansvarlig om praktiseringen vedrørende forskning og utvikling i regnskapet. Det kan også være av interesse for oss å intervju en person i selskapet med kompetanse på selskapets arbeid med programvareutvikling.

Kan dette være av interesse for dere? Intervjuet vil ikke vare lenger enn en time.

Vi har muligheten til å la deres selskap være anonyme dersom dette er ønskelig. Vårt formål er å studere regnskapsmessig behandling av forskning og utvikling og spesielt egenutviklet programvare.

Denne studien er meldt til Personvernombudet for forskning, Norsk samfunnsvitenskapelig datatjeneste AS.

Ved spørsmål kan vi nås på:

Mail: sigsei91@gmail.com

Tlf: 99374115

Med vennlig hilsen

Bernt Vetle Skjølaas og Sigurd Seierstad

Vedlegg 2 - Mal for intervjuguide med selskaper

Innledning

Presentasjon av tema - problemstilling. Tilbud om anonymisering.

1. Kan du fortelle litt om selskapets programvareutvikling, herunder aktuelle prosjekter dere jobber med?
2. Hvordan bruker og forholder du deg til regnskapet?
3. Utvikler selskapet programvare til hovedsakelig salg/utlisensiering eller egen bruk?

Hoveddel

4. Kan du fortelle litt om programvareutviklingens livssyklus fra ide til ferdig utvikling i selskapet?
5. Hvem er med på den regnskapsmessige vurderingen ifbm. behandlingen av utgifter til FoU/programvareutvikling?
6. (Har) selskapet i regnskapsåret 2017 balanseført utgifter til FoU, hvilke aktiviteter/prosjekter er disse utgiftene knyttet til?
7. Hva var bakgrunnen for at selskapet valgte å balanseføre disse utgiftene?
8. Hvordan passer selskapets utviklingsprosess med NRS 19 sin beskrivelse av en slik utviklingsfase?
 - a) *Forprosjekt*
 - b) *Applikasjonsutvikling*
 - c) *Oppfølging etter implementering*
 - I hvilken grad passer fossefallsmetoden til deres prosjekter?
 - Kan du fortelle om fasene i deres programvareutvikling?
 - Fortsetter dere å utvikle programmene etter dere har begynt å selge?
9. Finnes det andre utgifter til FoU/programvareutvikling som selskapet ikke har aktivert i balansen i perioden? Hva er årsaken til at disse ikke har blitt aktivert?
10. Har selskapet benyttet seg av/vurdert å benytte seg av rskl §5-6 som tillater kostnadsføring av utgifter til FoU som tilfredsstill kriteriene for balanseføring?
11. Hvilke utfordringer ser du ved regnskapsføring av egenutviklet programvare?

12. Balanseføring av FoU - egenutviklet programvare.

Hvilke krav til balanseføring etter norsk regnskapslov og regnskapsstandarden NRS 19 ser du som mest mulig problematisk å oppfylle, og hvilke valg legges til grunn for disse?

- a) Tilfredsstill definisjonen på en immateriell eiendel
 - *Identifisering*
 - *Kontroll*
- b) Er det sannsynlig at aktiviteten vil gi fremtidig økonomisk fordel for bedriften?
 - Hvilke kriterier legges til grunn/ hvilke tanker gjøres rundt hva som kommer til å gi fremtidig ønsket resultat knyttet til utviklingsprosjektet?
 - hvilke faktorer er viktig ved vurdering av sannsynlighet for fremtidig økonomisk verdi?
 - Hvordan sannsynliggjør dere det?
- c) Er anskaffelseskost målbart?
 - Har selskapet interne planer, budsjetter, styringssystemer som skiller ut utgifter til i ulike faser, knyttet til FoU/programvare eller utviklingsfasene etter NRS 19, som dokumenter hva utgiftene har blitt brukt til?
 - Skiller dere ut applikasjonsutviklingsfasen?
 - Hvilke kostnadstyper ligger i de aktiverte programvare-utgiftene?
(*lønn, materialer, indirekte kostnader - skilles det ut faste/variable osv*)
 - På hvilken måte dokumenterer selskapet sine utviklingskostnader til aktuelle prosjekter?
(*prosjektregnskap, timelister, kravspesifikasjoner-oppfølging, andre*)
 - Hvordan utformes kravspesifikasjonen, alt i forkant, eller gjennom tilbakemeldinger fra kunde?
 - Hvordan skiller selskapet mellom utgifter til forskning og utvikling av programvare?
 - Hvordan behandler selskapet utgifter ifbm. utarbeidelse av kravspesifikasjon for sine prosjekter?
 - Hvordan skiller selskapet utgifter til oppdatering/påkostning vs. vedlikehold for sine prosjekter?

13. Hvilke vurderinger har selskapet gjort knyttet til økonomiske levetid/avskrivning?

Informasjonsverdi

14. I hvilken grad føler du at regnskapet gjenspeiler selskapets aktiviteter og verdier?
15. Har dere gjort noen tanker rundt hvordan selskapet fremstår overfor sine omgivelser ved valget om aktivering eller kostnadsføring av FoU?
16. Tror du at det er mange selskap som lar sin regnskapsmessige behandling påvirkes av et ønske om å fremstå på en spesiell måte i enkeltsituasjoner?

Avslutning

17. Er det andre forhold som vi ikke har snakket om som spiller inn ved den regnskapsmessige behandlingen av egenutviklet programvare og FoU?

Takk for intervjuet. Tilbud om anonymisering, prosessen videre!

Vedlegg 3 – Selskapsbeskrivelser

Selskap K1

K1 er et rent programvareselskap som tilbyr løsninger og økt funksjonalitet for eksisterende systemer innenfor en rekke områder slik som sikkerhet og overvåkning. Vi har intervjuet daglig leder som har bakgrunn som ingeniør. Selskapet har under fem ansatte.

Selskapet jobber med ulike typer teknologier som har mange mulige anvendelsesområder. Selskapet viderefører enkelte prosjekter gjennom opprettelsen av nye selskap. Når de gjør dette beholder de fremdeles kontrollen over teknologien. Derfor har prosjekter i noen tilfeller blitt overført til andre selskap og de fremtidige verdiene har ikke kommet det aktuelle selskapet til gode. Selskapet har flere programvareprosjekter som benyttes til bruk for å utvikle ny programvare for salg. Selskapet kan sies å utvikle programvare til salg/utlisensiering. Hovedsakelig kan vi si at de utvikler programvaren for salg, slik at aktivitetene er å regne som FoU. Daglig leder anser selskapet for å drive med forskning og utvikling. Daglig leder uttaler at utviklingsmetodikk varierer for ulike prosjekter, og at en fossefallsmetodikk vil passe godt for enkelte prosjekter, men mindre bra for andre.

For daglig leder så handler regnskapet i hovedsak om lønnen som skal betales til ansatte og eksterne konsulenter på timepris. Det brukes ekstern regnskapsfører. Daglig leder beskriver regnskapet som noe som må utføres og innrømmer at hans interesse for regnskapet er begrenset. Han har i liten til ingen grad tatt stilling til muligheten for balanseføring av FoU. Vi ser her at selskapet faller under små foretak etter rskl§1-6, videre så er FoU kostnadsført fortløpende.

Selskap K2

Selskap K2 utvikler programvareløsninger for salg/utlisensiering i handelsbransjen. Selskapet har over 100 ansatte hvor flere av disse er leid inn på heltid fra land i Øst-Europa. De driver med vesentlig programvareutvikling for å utvikle systemer for sine kunder. De beholder kontrollen over programvaren, slik at kundene leier tilgangen til systemene som selskapet drifter. Vi har intervjuet økonomidirektøren i selskapet.

Selskapet sine kunder får tilgang til den samme programvaren, som oppdateres fortløpende. Kundene er etter avtale forpliktet til å oppdatere programvaren minst en gang i året. Oppdateringer kan således være kundeinitiert og gjøres på bestilling fra kunde. Denne oppdateringen vil ofte også bli tilgjengelig for andre kunder, ved neste oppdatering de foretar seg. Således gjør selskapet hyppige oppdateringer i programvaren fortløpende. Økonomisjefen forteller at de prøver å unngå alt for store oppdateringer, da det vil oppleves som belastende for kundene. Han sier at selskapets utviklingsprosjekter foregår gjennom hyppige vekslinger mellom ulike faser, noe som innebærer at programvareutviklingen ikke nødvendigvis er en lineær prosess. Selskapet er inne i et konsolideringsløp, der målet er at selskapet skal ha to programvarer. Her vil den ene programvaren være innenfor logistikk og den andre innenfor bestilling.

Selskapet fører regnskapet internt. Ved valg vedrørende balanseføring av FoU, så diskuterer økonomi- og teknologidirektøren hva som skal gjøres seg imellom. Deres konklusjon leveres til regnskapsfører som utfører dette uten å delta i diskusjonen. K2 faller ikke inn under små foretak etter rskl§1-6. Selskapet har ikke valgt å balanseføre FoU, disse kostnadsføres fortløpende.

Selskap B1

B1 utvikler en kjøretøyssimulator som skal brukes i forbindelse med trafikkopplæring. Kjernefokuset i selskapet er i dag på teknisk utvikling av programvare. Målet på sikt er å bli en simulatorbasert kjede for utdanning innenfor håndtering av kjøretøy. Vår informant og intervjuobjekt er økonomiansvarlig i selskapet.

Selskapet har utviklet en prototyp og nærmer seg en alfa-versjon av programvaren, som er en fullskala-simulator. Simulatoren består av et kjøretøy som er koblet til bevegelsesplattform med skjermer rundt. Selskapet har ambisjoner om å effektivisere opplæringen ved å kunne veilede flere studenter samtidig. Dette innebærer nærmere at flere elever kan veiledes samtidig parallelt fra en kontrollstasjon. Samtidig ønsker også selskapet simulatorer hvor elever selv kan leie simulatoren etter "solstudio-modellen". Selskapet er i startfasen og har rundt 10-20 ansatte. Programvaren for selskapet er utviklet både til internt bruk i et opplæringsløp, men også for utlisensiering av simulatorer som kunder kan bruke på egenhånd. Selskapet fokuserte innledningsvis på å bygge hardwaren, altså plattformen med kjøretøyet.

Dette for å ha en plattform for programvaren til å tas i bruk på. De har de siste årene primært fokusert på å utvikle selve programvaren. Selskapet og programvaren er fortsatt i hovedsak i en utviklingsfase.

Selskapet har aktivert utgifter i balansen til forskning og utvikling. Dette beløpet knytter seg til utviklingen av egen programvare i forbindelse med byggingen av en virtuell verden som kan brukes i opplæringen. Økonomiansvarlig forteller at selskapet bruker et forenklet regnskapsprogram, som er tilpasset små/mellomstore selskap. Dette gjør det mulig å føre enkle ting i regnskapet selv. I forbindelse med aktivering av FoU knyttet til egenutviklet programvare fikk selskapet hjelp av sin eksterne regnskapsfører, men økonomiansvarlig var selv med på prosessen. Selskapet faller under små foretak etter rskl§1-6, videre så er balanseføring av FoU valgt som prinsipp.

Selskap B2

Selskap B2 utvikler simulatorer til bruk i opplæring av maritime fartøy. Programvaren er utviklet til salg/utlisensiering for selskapets kunder. Selskapet har utviklet programvaren siden 90-tallet og har kontinuerlig kontakt med sine kunder. Selskapet har få kunder, men til gjengjeld er disse store, lojale og delaktige i bestemmelsene rundt innholdet i programvaren. Selskapet har i underkant av 10 ansatte. Økonomien i selskapet har svinget og selskapet har også sett seg nødt til å nedskrive en del av den aktiverte programvaren i tidligere år. Vi har vært i kontakt med både daglig leder i selskapet og regnskapsfører som jobber i et eksternt regnskapsselskap. Selskapet har også i de senere årene gjort oppgraderinger av programvaren blant annet med bakgrunn i spesifikasjoner fra kunder.

I vurderingen av balanseføring av egenutviklet programvare sier daglig leder at det er regnskapsfører og revisor som har vært initiativtakere til dette. De har også i de senere årene aktivert utgifter til egenutviklet programvare. Selskapet har ekstern regnskapsfører og daglig leder opplyser om at de har hatt den samme regnskapsføreren over en lengre periode, da de har opplevd at han fungerer godt som en rådgiver. Selskapet faller inn under små foretak etter rskl§1-6, videre har selskapet valgt å balanseføre sin programvare i form av FoU.

Selskap B3

Selskap B3 er et IT selskap som driver med programvareutvikling. Selskapet har kunder både lokalt og internasjonalt. Deres virksomhetsområder er hovedsakelig webdesign og applikasjonsutvikling og driften av disse. Selskapet utvikler alt fra elektroniske billettsystem og apper til digitale opplæringsplattformer. Selskapet har omkring 25 ansatte. Selskapets programvare er utviklet både til internt bruk og salg. Prosjektene som har blitt aktivert i selskapets balanse er for salg eller utlisensiering. Innenfor salg utvikler B3 både programvare de selv beholder kontrollen over og utlisensierer, samtidig utvikler de også programvare som kunden tar over i sin helhet. Sistnevnte er ikke balanseført. Vi har intervjuet daglig leder i selskapet og revisor. Selskapet har detaljerte systemer for timeføring på prosjekter og gode rutiner for dokumentasjon.

Selskapet tok selv initiativet til balanseføringen. I prosessen var det de to gründerne av selskapet som så mulighetene for dette da de jobbet med skattefunnsordningen. I samråd med styret og revisor ble det tatt en beslutning om å balanseføre utgifter til utviklingen av programvaren for enkelte av selskapets prosjekter. To prosjekter ble balanseført. Et prosjekt var knyttet til utdanningssystemer for opplæring, mens at annet var i tilknytning til et elektronisk billettsystem.

Selskapet bruker en ekstern regnskapsfører. Regnskapsføreren har i størst grad hatt fokus på å føre bilag og har ikke vært med i diskusjonen rundt aktivering av FoU. Daglig leder beskriver at ledelsen i er involvert i utarbeidelsen av regnskapet. De rapporterer månedlig, så dialogen med regnskapsfører er hyppigere enn for flere av selskapene som har mest kontakt ved årsavslutning. Selskapet faller inn under små foretak etter rskl§1-6, videre så er balanseføring av FoU valgt som prinsipp. Daglig leder opplyser om at selskapet også har flere prosjekter som ikke er balanseført av vesentlighetsårsaker.

Selskap B4

B4 er et konsern som jobber med kommunikasjon og formidling, og har over 100 ansatte. Selskapet har gjort investeringer i egenutvikling av programvare for å kunne møte kunder i større grad på digitale plattformer. I tillegg til dette har selskapet også aktivert prosjekter knyttet til utviklingen av et intranettsystem til bruk internt i konsernet. Økonomisjefen skisserer at denne intranettløsningen også kan tenkes å selges til andre selskaper på et senere

tidspunkt. Således knytter deres programvareutvikling seg til både internt bruk og for salg/utlisensiering. Selskapet har for større prosjekter valgt å balanseføre disse utgiftene, men for andre prosjekter har de kostnadsført dette løpende. Vårt intervjuobjekt og informant er økonomisjefen i selskapet.

Selskapet er eneste selskapet i utvalget som ikke har programvareutvikling som sin kjerneaktivitet. Derimot har de hatt flere prosjekter de senere årene i tråd med digitaliseringen av bransjen. Selskapet har en intern regnskapsavdeling under økonomisjefen. Selskapet faller ikke inn under små foretak etter rskl§1-6. Videre så er balanseføring av FoU valgt som prinsipp. Selskapet har aktivert et fåtall av store prosjekter, men har av vesentlighetsgrunner ikke valgt å aktivere mindre prosjekter som har en størrelsesorden på omkring 200 000 kr.

Selskap B5

Selskap B5 utvikler programvare og tilbyr tjenester i hovedsakelig til offentlig sektor. Programvaren utvikles for salg/utlisensiering. Brukerne av selskapets programvare er i hovedsak ikke kunden, da selskaper retter seg mot offentlig instanser som tar i bruk selskapets programvare som et hjelpemiddel for mennesker med behov for programvaren. Programvaren integreres i verktøyene som brukes, hovedsakelig ulike operativsystemer for datamaskiner. Derfor har selskapet særlig tre flaggprodukter, ett som er rettet mot Mac og to produkter som rettes mot windows-basert løsninger. Selskapet oppgir at de har en iterativ/scrum-basert tilnærming til sin programvareutvikling.

Selskapet har en ekstern regnskapsfører som gjør klart bilag og produksjon av månedsrapporter. Selskapet initierte selv balanseføring av sine produkter, men sier revisor er svært sentral i beslutningstakingen. Ikke alle selskapets prosjekter balanseføres, kun de store flaggprosjektene er aktivert. Selskapet har de siste årene foretatt ekstraordinære nedskrivninger relatert til noen verdibetraktninger som ble ansett for å være feilaktig. Selskapet faller inn under små foretak etter rskl§1-6. Videre så er balanseføring av FoU valgt som prinsipp.

Selskapskode	Selskapsbeskrivelse
K1	Utvikler programvareløsninger for salg/utlisensiering og internt bruk innenfor flere ulike bransjer. Selskapet faller inn under definisjonen for små foretak. Har valgt å kostnadsføre alle utgifter til egenutviklet programvare. Vårt intervjuobjekt og informant er daglig leder i selskapet.
K2	Tilbyr og utvikler programvareløsninger til utlisensiering innenfor handelsbransjen. Selskapet faller ikke inn under definisjonen for små foretak. Har valgt å kostnadsføre alle utgifter til egenutviklet programvare. Vårt intervjuobjekt og informant er økonomidirektøren i selskapet.
B1	Utvikler simulatorer til eget bruk og for utlisensiering som kan brukes i forbindelse med kjøretøy-opplæring. Selskapet faller inn under definisjonen små for foretak. Har valgt å balanseføre utgifter til egenutviklet programvare som tilfredsstillende kriteriene for balanseføring. Vårt intervjuobjekt og informant er økonomiansvarlig i selskapet.
B2	Utvikler simulatorer for utlisensiering som kan brukes til maritim opplæring. Selskapet faller inn under definisjonen for små foretak. Har valgt å balanseføre utgifter til egenutviklet programvare som tilfredsstillende kriteriene for balanseføring. Våre intervjuobjekter og informanter er daglig leder i selskapet og regnskapsfører som jobber i et eksternt regnskapselskap.
B3	Er en totalleverandør av IT-tjenester, og tilbyr produkter for utlisensiering. Utvikler også programvare for eget bruk. Selskapet faller inn under definisjonen for små foretak. Har valgt å balanseføre enkelte prosjekter som tilfredsstillende kriteriene for balanseføring. Våre intervjuobjekt og informanter er daglig leder og revisor.
B4	Konsern som arbeider med blant annet kommunikasjon og formidling. Selskapet har investert i egenutviklet programvare til eget bruk for å lettere kunne møte kundene på digitale plattformer. Selskapet mener programvaren også kan selges/utlisensieres til andre. Selskapet faller ikke inn under definisjonen for små foretak. Har balanseført utgifter til egenutviklet programvare. Vårt intervjuobjekt og informant er økonomisjefen i selskapet.
B5	Selskap som utvikler og tilbyr programvare som tilbys offentlig sektor, hvor brukerne er mennesker med behov for programvaren. Selskapet faller inn under definisjonen for små foretak. Har valgt å balanseføre utgifter til egenutviklet programvare som tilfredsstillende kriteriene for balanseføring. Vårt intervjuobjekt og informant er daglig leder i selskapet.

Tabell 8 - Selskapsbeskrivelser