



DEN REGNSKABSMÆSSIGE BEHANDLING AF FORSKNINGS- OG UDVIKLINGSOMKOSTNINGER

Aalborg Universitet
Afgangsprojekt, HD-R
Forår 2021

Vejleder
Peter Nørrevang

Afleveret
Maj 2021

Studienr.:
20171846

Nicklas Grøndahl Nielsen

Indhold

Abstract	4
1 Indledning.....	5
1.1 Problemformulering.....	6
1.2 Afgrænsning	7
1.3 Metode, teori og analyse.....	7
1.4 Kildekritik.....	8
1.5 Forkortelser.....	9
1.6 Opgavens struktur:.....	9
2 Generel regnskabsteori	11
2.1 Klarhed	12
2.2 Substans	12
2.3 Væsentlighed	12
2.4 Going concern.....	12
2.5 Neutralitet	12
2.6 Periodisering	13
2.7 Konsistens.....	13
2.8 Bruttoværdi.....	13
2.9 Formel kontinuitet	14
2.10 Reel kontinuitet.....	14
2.11 Generalklausulen	14
3 Regnskabsdefinitioner	15
3.1 Definition af aktiver.....	15
3.1.1 Virksomhedens kontrol.....	15
3.1.2 Resultatet af tidligere begivenheder.....	16
3.1.3 Fremtidige økonomiske fordele	16
3.2 Definition af immaterielle aktiver	16
3.3 Definition af forsknings- og udviklingsomkostninger.....	18
3.3.1 Forskningsomkostninger.....	18
3.3.2 Udviklingsomkostninger.....	19
3.4 Delkonklusion.....	20
4 Regnskabsmæssig behandling af forsknings- og udviklingsomkostninger.....	21
4.1 Regnskabsmæssig behandling af forskningsomkostninger	21
4.2 Regnskabsmæssig behandling af udviklingsomkostninger	22
4.2.1 Indregning	22

4.2.1.1 Teknisk muligt at færdiggøre	24
4.2.1.2 Hensigt om at udnytte projektet	24
4.2.1.3 Evnen til at anvende eller sælge det endelige produkt eller proces	24
4.2.1.4 Plan for, hvordan fremtidige økonomiske fordele kan udnyttes	25
4.2.1.5 Tilstrækkelige ressourcer til at færdiggøre projektet	25
4.2.1.6 Kostprisen kan opgøres pålideligt	25
4.2.2 Kostpris	26
4.2.2.1 Direkte produktionsomkostninger	26
4.2.2.2 Indirekte produktionsomkostninger	26
4.2.3 Efterfølgende indregning	26
4.2.3.1 Omvurderingsmodellen	27
4.2.3.2 Kostprismodellen	27
4.2.4 Opskrivninger	31
4.3 Delkonklusion.....	32
5 Præsentations- og oplysningskrav af forsknings- og udviklings-omkostninger	33
5.1 Præsentation af forskningsomkostninger.....	33
5.2 Præsentation udviklingsomkostninger.....	33
5.3 Anvendt regnskabspraksis	34
5.4 Ledelsesberetning	34
5.5 Noter	36
5.6 Egenkapital reserve.....	37
5.7 Delkonklusion.....	37
6 Analyse.....	39
6.1 Case	39
6.2 År 1. undersøgelse af muligheden for udvikling af ny gravemaskine.....	39
6.3 År 2 begyndelse af udviklingsprojekt.....	43
6.3.1 Projektet er teknisk muligt at færdiggøre.....	44
6.3.2 Virksomheden har til hensigt at udnytte projektet.....	44
6.3.3 Virksomheden har evnen til at anvende eller sælge det endelige produkt eller proces	44
6.3.4 Virksomheden har udarbejdet en plan for, hvordan fremtidige økonomiske fordele udnyttes	45
6.3.5 Virksomheden har tilstrækkelige ressourcer til at færdiggøre projektet.....	45
6.3.6 Kostprisen kan opgøres pålideligt.....	45
6.3.7 Aktivet skal være identificerbart.....	46
6.3.8 Aktivet skal være ikke-monetært	46

6.3.9 Aktivet skal være uden fysisk substans	46
6.3.10 Aktivet skal være under virksomhedens kontrol	47
6.3.11 Aktivet skal være resultatet af tidligere begivenheder.....	47
6.3.12 Aktivet skal bringe fremtidige økonomiske fordele	47
6.3.13 Præsentations- og oplysningskrav.....	48
6.4 År 3 færdiggørelse af udviklingsprojekt.....	49
6.4.1 Behandling af det færdiggjorte udviklingsprojekt	49
6.4.2 Notekrav.....	51
6.4.3 Oplysningskrav	52
6.4.4 Reserven for udviklingsomkostninger	52
6.5 Fordele og ulemper.....	53
7 Konklusion	54
8 Perspektivering.....	56
9 Litteraturliste	57
Internetsider	57
Bøger	57
Bekendtgørelser mv.:	57

Abstract

This project is intended to highlight the accounting principles of research and development costs in Danish companies, and the difficulties Danish companies can face when dealing with the accounting principles. The project will deal with companies in accounting class B to accounting class D. The tax implication of research and development will not be discussed in the project.

The project will start with the description, of the general accounting principles in Denmark. After the description of the general accounting principles in Denmark, the paper will seek to understand what defines an asset, and what is needed to comply with the definition. After determining the definition of an asset, the project will define what an immaterial asset is. The definition of an immaterial asset will then be used to determine, how you comply with this definition. Finally, after having attained the definition of assets and immaterial assets, and how to comply with these definitions, the project will seek to define what a research cost is and what a development cost is.

After having defined what a research cost and a development cost is, the differences between the two will be discussed and how to determine if it is a research or a development cost. When the definitions of research and development costs and how to determine which is which has been achieved, the project will look at how the two should be handled.

There is a thorough run through of the accounting principles of research and development costs in accordance to theory. This run includes but is not limited to how the two types of costs are recognized in the annual report, how depreciations are handled and how write-downs are handled.

The next chapter will have a run through of the different demands to information and presentation in the annual report. After this there is an analysis of a research and development project in a Danish company, this investigates the different problems and options a company has, during a research and development project.

The conclusion to the accounting standards and analysis, is that there is a lot of different options and problems for Danish companies when dealing with a research and development project. Some of the main problems are the identification of whether it is a research or a development cost, and the demands there are associated with development costs.

1 Indledning

Virksomheder bliver mere og mere fokuseret på forsknings- og udviklingsomkostninger. Det fremgår således af nedenstående tabel 1, at forsknings- og udviklingsomkostninger afholdt af danske virksomheder over de seneste 7 år har været stigende, mens virksomhedernes investeringsudgifter i den tilsvarende periode ligger på et næsten uændret niveau. Den generelt større stigning i forsknings- og udviklingsomkostninger underbygger, at det er relevant at have et stigende fokus herpå. Dette er grundlaget for min interesse i området.

Tabel 1 Udgifter til Forsknings- og udviklingsomkostninger

Erhvervslivets udgifter til egen FoU efter branche - størrelsesgruppe - region mv, udgifter til egen FoU og tid

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
ALLE BRANCHER (DB07)							
Udgifter til egen FoU i alt	36 308	36 815	39 487	42 418	40 757	42 187	42 545
Investeringsudgifter i alt	2 562	2 268	3 229	3 746	2 440	2 691	2 669

Det senest offentliggjorte år er foreløbige tal. Erhvervslivets FoU-udgifter 2018 er et estimat for udviklingen i det samlede erhvervsliv. Estimer kan ikke beregnes på mere detaljeret niveau. Definitionen af FoU er udvidet og præciseret fra og med 2017. Præciseringen følger de internationale anbefalinger. Disse ændringer betyder, at udviklingen fra 2016 til 2017 skal tolkes med forsigtighed.

17-4-2021 Danmarks Statistik, © www.statbank.dk/FORSK01

(Kilde: Danmarks statistik, www.dst.dk, 2021 (17.04.2021))

Som det ses i ovenstående tabel 1, så fylder forsknings- og udviklingsomkostninger en større del af virksomheders udgifter, og det antages, at denne tendens vil fortsætte. Det betyder, at man både som regnskabsbruger og revisor skal have et større fokus på indregning, præsentation og måling af forsknings- og udviklingsomkostninger, og det vil i den forbindelse være vigtigt for en regnskabsbruger at forstå hvad forsknings- og udviklingsomkostninger er, mens det for revisor vil være vigtigt at forstå den korrekte regnskabsmæssige behandling af disse udgifter.

Forsknings- og udviklingsomkostninger kan være et kompliceret område, da der er tale om immaterielle anlægsaktiver, som hverken kan ses eller føles på, hvilket står i modsætning til materielle- eller finansielle anlægsaktiver, som typisk enten kan ses eller afstemmes til konkrete dokumenter. Denne opgave vil af den grund blandt andet fokusere på, at belyse de problemstillinger og muligheder der kan være, når man behandler forsknings- og udviklingsomkostninger i en regnskabsmæssig kontekst.

Opgaven vil bygge på forståelse af den bagvedliggende teori, som finder anvendelse ved den regnskabsmæssige behandling af forsknings- og udviklingsomkostninger, og denne teori vil herefter blive anvendt ved en gennemgang af muligheder ved indregning af forsknings- og udviklingsomkostninger.

1.1 Problemformulering

I indledningen blev der argumenteret for behovet for et øget fokus på forsknings- og udviklingsomkostninger, hvilket blev afspejlet i tabel 1, hvor det fremgår at virksomheder afholder flere udgifter på forsknings- og udviklingsomkostninger, mens der blandt virksomhederne ikke ses en stigning i udgifterne afholdt til investeringer. Samfundet oplever generelt et større og større fokus på grønne teknologier, og samtidig er der et stort fokus på digitalisering, hvorfor det forventes, at der vil blive afholdt flere udgifter til forsknings- og udviklingsomkostninger indenfor disse områder i fremtiden (Kilde: IMD: Danmark er europamester i digitalisering – og nu nummer 3 i verden, <https://www.danskindustri.dk/di-business/arkiv/nyheder/2020/9/imd-danmark-er-europamester-i-digitalisering--og-nummer-3-i-verden/>, 2020, 18-03-21).

Grundet det øgede fokus, og de stigende omkostninger til området, bliver der stillet større krav til at kunne behandle regnskabsmæssige problemstillinger og muligheder indenfor forsknings- og udviklingsomkostninger, hvilket har dannet grundlag for følgende problemformulering:

- *Hvordan behandles forsknings- og udviklingsomkostninger i regnskabet, og hvilke udfordringer kan der være herved?*

Der er opstillet følgende underspørgsmål, til at hjælpe med at besvare problemformuleringen:

- Hvad er forskellen på forsknings- og udviklingsomkostninger?
- Hvordan indregnes og værdiansættes forsknings- og udviklingsomkostninger?
- Hvilke oplysnings- og præsentationskrav er der når man har forsknings- og udviklingsomkostninger?

1.2 Afgrænsning

Da opgaven har et begrænset sideantal, afgrænses der for følgende, som dermed ikke vil blive behandlet i dette projekt:

Dette projekt vil alene omhandle den regnskabsmæssige behandling af forsknings- og udviklingsomkostninger, og der vil derfor ikke blive taget stilling til de skattemæssige regler og problemstillinger indenfor området. Projektet vil omhandle virksomheder, som befinder sig i regnskabsklasse B til regnskabsklasse D, og virksomheder, der befinder sig i regnskabsklasse A og B-mikro, herunder personlige virksomheder, vil således ikke blive inddraget i dette projekt. Dette skyldes de meget begrænsede krav, som der er til disse virksomheder. Projektet vil tage udgangspunkt i den danske behandling af forsknings- og udviklingsomkostninger i årsregnskabsloven, der vil dog – hvis årsregnskabsloven ikke er dækkende - blive suppleret op med internationale regnskabsstandarder, hvor nødvendigt.

Yderligere vil der i projektet ikke blive taget stilling til den revisionsmæssige behandling af området, men kun den regnskabsmæssige teori og de muligheder og problemstillinger, som dette kan give en virksomhed.

1.3 Metode, teori og analyse

Projektets fokus er den korrekte regnskabsmæssige behandling af forsknings- og udviklingsomkostninger samt de problemstillinger og muligheder, der vil opstå under den regnskabsmæssige behandling af disse omkostninger. Der vil være en generel beskrivelse af regnskabspraksis, med fokus på immaterielle anlægsaktiver, selvom opgaven kun omhandler forsknings- og udviklingsomkostninger, dette gøres for at sikre den bedst mulige forståelse af området. Grundet projektets fokus vil der indgå en beskrivelse af regnskabsteorien for forsknings- og udviklingsomkostninger, herunder forskellige definitioner og begreber indenfor området.

Herefter vil der blive analyseret på denne gennemgåede regnskabsteori for at se, hvilke problemstillinger, muligheder og krav, der er ved behandling af forsknings- og udviklingsomkostninger i en regnskabsmæssig kontekst. Udgangspunktet for denne analyse vil være årsregnskabsloven, hvilken dog vil blive understøttet af de internationale regnskabsstandarder hvis der er behov for yderligere underbygning af diverse begreber og teori.

For at sikre den bedste mulige forståelse af den lov der anvendes, så vil der blive brugt bøger og anden litteratur, som vil sikre den bedst mulige forståelse af området.

Efter gennemgangen og analysen af regnskabspraksis, herunder krav til præsentation og indregning, vil der blive opstillet en hypotetisk virksomhed, hvor et udviklingsprojekt følges fra start til slut. I forbindelse med gennemgangen af udviklingsprojektet vil det blive belyst, hvilke udfordringer og valg der er ved et udviklingsprojekt – dette vil ske ud fra et virksomhedsperspektiv. Det vil blive analyseret og vurderet om virksomheden, igennem overholdelse af kravene til indregning og præsentation af udviklingsomkostninger alene, kan opnå et retvisende billede, eller om dette bedre kan opnås ved flere oplysninger

Opgaven vil indeholde delkonklusioner, hvorved problemformuleringen og underspørgsmålene hertil besvares løbende, hvilket sikrer en løbende opfølgning på problemer og muligheder. Yderligere vil disse delkonklusioner indeholde de vigtigste punkter fra områderne, hvilket er med til at sikre et godt overblik. Delkonklusionerne vil afslutningsvist blive samlet i en konklusion.

1.4 Kildekritik

Opgaven vil redegøre for krav til indregning, måling og generel regnskabspraksis for forsknings- og udviklingsomkostninger, hvilket primært vil ske gennem lovtekster og regnskabsstandarder. Disse kilder findes at være meget troværdige.

Udover brugen af lovtekster og standarder, så vil der blive anvendt regnskabsbøger udgivet af store og anerkendte revisionshuse, og som også vurderes at være meget troværdige. Disse bøger vurderes dog at indeholde en vis grad af subjektivitet, da bøgerne kan indeholde den pågældende forfatters egen fortolkning af lovgivningen, såfremt der er efterladt rum herfor. Grundet denne mulige subjektive vurdering, som der kan være i regnskabshåndbøgerne, så er der anvendt bøger fra en række forskellige forfattere til at underbygge synspunkterne og vurderingerne.

Udover de ovenstående kilder som vurderes meget troværdige, så vil der blive anvendt bøger, artikler og hjemmesider. Alle de bøger, artikler og hjemmesider som der er anvendt, er vurderet som meget troværdige. Anvendte hjemmesider og artikler omfatter offentligt administrerede hjemmesider og artikler fra interesseorganisationer.

1.5 Forkortelser

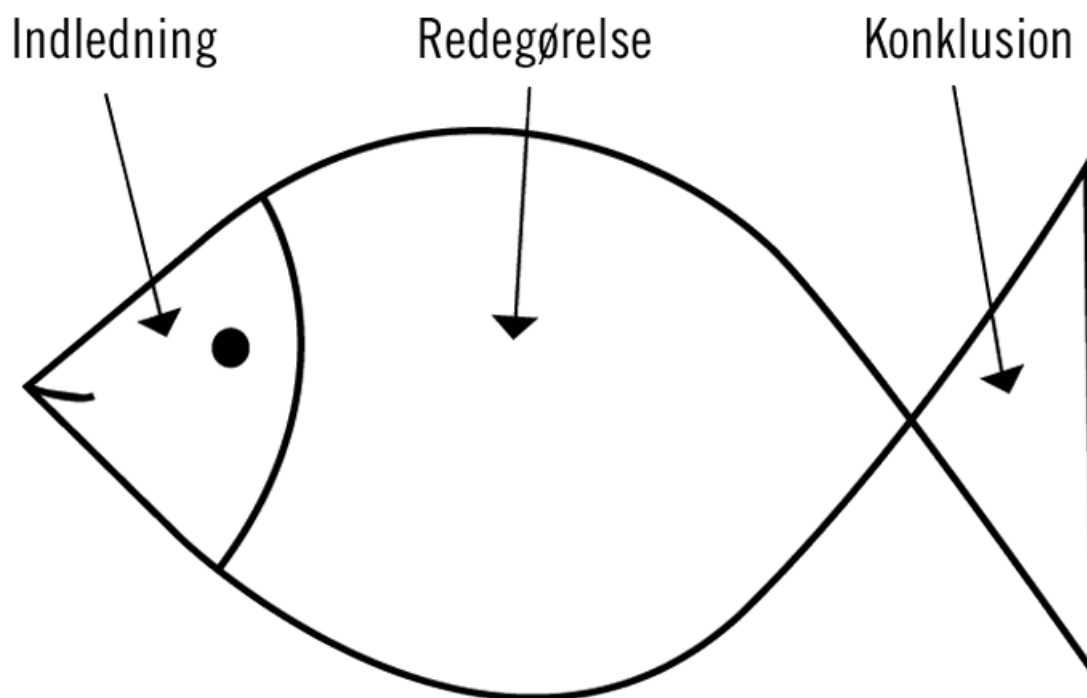
Der vil blive anvendt følgende forkortelser i opgaven,

- ÅRL (Årsregnskabsloven)
- IAS (International accounting standards)
- E&Y (Ernst & Young)
- PWC (PricewaterhouseCoopers)

1.6 Opgavens struktur:

Opgaven vil blive opbygget efter fisken, som vist i tabel 2, og formålet med denne struktur er at øge overblikket over opgavens opbygning og struktur.

Tabel 2 Fisken



Indledning inkluderer:

- Problemformulering
- Afgrænsning
- Metode, teori og analyse
- Kildekritik

Redegørelse inkluderer:

- Redegørelse for begrebsramme
- Redegørelse for definitioner
- Regnskabsmæssig behandling
- Analyse af udviklingsprojekt
- Delkonklusioner

Konklusion inkluderer:

- Konklusion på problemstillingen
- Perspektivering

2 Generel regnskabsteori

For bedre at kunne forstå den teoretiske behandling af forsknings- og udviklingsomkostninger, så vil der i dette afsnit være en beskrivelse af den generelle regnskabsteori. Beskrivelsen af den generelle regnskabsteori vil indgå, fordi dette ligger til grund for den videre forståelse af den øvrige teori.

Gennemgangen af regnskabsteorien vil indeholde en gennemgang af teorien bag årsrapporten. Den generelle del af årsregnskabsloven, som dækker alle virksomheder i Danmark, er ÅRL §§1-16, og det væsentligste fra disse paragraffer, vil blive gennemgået i dette afsnit.

Læser man ÅRL §13 kan der opsættes følgende liste over de grundlæggende krav, der er til årsrapporten:

- Klarhed
- Substans
- Væsentlighed
- Going concern
- Neutralitet
- Periodisering
- Konsistens
- Bruttoværdi
- Former kontinuitet
- Reel kontinuitet

Disse krav er relevante, da alle danske virksomheder som hovedregel skal aflægge en årsrapport i Danmark og dermed skal følge disse krav. Jf. ÅRL §3.

I ÅRL §11 er det desuden beskrevet, at årsregnskabet altid skal være retvisende. ÅRL §13 er en generalklausul og indeholder altså et overordnet mål med regnskabet.

2.1 Klarhed

I ÅRL §13 står det skrevet, at årsrapporten skal være klar og tydelig. Dette betyder at årsrapporten ikke skal kunne misforstås eller være præsenteret på en uoverskuelig måde. Årsrapporten skal kunne læses og forstås af en regnskabslæser uden specielle forudsætninger eller evner.

2.2 Substans

Med kravet ”substans” menes det, at en virksomhed kun skal skrive om reelle forhold af betydning, og en virksomhed skal derfor ikke oplyses om forhold uden reel betydning for årsregnskabet. Denne regel er bl.a. med til at skabe overblik for regnskabsbrugere samt begrænse omfanget af årsrapporten for virksomheden.

2.3 Væsentlighed

Når årsrapporten skal udarbejdes, så skal dette gøres på en måde, hvor alle væsentlige data er med. Der må altså ikke i den offentliggjorte årsrapport mangle information om virksomheden, der, såfremt det var med, kunne ændre en veloplyst regnskabsbrugers holdning til årsrapporten. Det vil i mange virksomheder være subjektivt, hvad der er væsentligt, hvorfor alle årsrapporter arbejder med deres eget væsentlighedsniveau.

2.4 Going concern

Når årsrapporten udarbejdes og indberettes, så skal det fremgå af den anvendte regnskabspraksis og de indregnede værdier, om det forventes at virksomheden kan fortsætte sin drift i de næste 12 måneder eller ikke, altså om virksomheden opererer med going concern. Forventer virksomheden ikke at kunne fortsætte sin drift de næste 12 måneder, så skal der ændres regnskabspraksis fra going concern til realisationsprincippet.

2.5 Neutralitet

Når virksomheden udarbejder sit årsregnskab, så skal den forholde sig neutralt. Når virksomheden skal forholde sig neutralt, betyder det, at virksomheden skal fremvise de reelle værdier i regnskabet uanset hvordan det påvirker årsregnskabet. Regnskabets værdier må altså

ikke blive påvirket af ledelsens ønsker, men skal fremvise de reelle værdier for at beskytte regnskabsbrugere og for at undgå regnskabsmanipulation.

2.6 Periodisering

At virksomheden skal periodisere betyder, at omkostninger uanset betalingstidspunkt skal indgå i det år, som de vedrører. Som et eksempel på en periodisering kan nævnes en virksomhed, der i december 2020 skal betale for et sponsorat, som vedrører året 2021. I det nævnte eksempel vil udgiften til sponsoratet ikke skulle medgå som en udgift i 2020 regnskabet, men skal i stedet optages som en periodeafgrænsningspost i regnskabet, for så at blive udgiftsført i 2021 regnskabet. Periodiseringen sikrer på den måde, at regnskabslæser får et korrekt indblik i hvilke omkostninger, der er forbrugt i året for at skabe den aktivitet, som der har været. Herved får man også et mere præcist billede af virksomhedens over- eller underskud.

2.7 Konsistens

Ved udarbejdelsen af regnskabet skal der angives en anvendt regnskabspraksis. Den anvendte regnskabspraksis må som udgangspunkt ikke ændres, hvilket sikrer konsistens i regnskabet. Den anvendte regnskabspraksis kan ændres i nogle tilfælde - dette kunne eksempelvis være ved overgang til en ny regnskabsklasse, hvor der stilles nye krav til indregning og måling af værdier i regnskabet. Det kan ligeledes være aktuelt, hvis en ændring af regnskabspraksis vil være med til at sikre et mere retvisende billede af regnskabet. Ved at sørge for, at der er en konsistens i regnskabet, så bliver det lettere for regnskabsbrugere at forstå en udvikling og sammenhæng i regnskabet.

2.8 Bruttoværdi

Med bruttoværdi princippet gælder, at alle værdier skal fremlægges brutto. Med andre ord, så kan man ikke modregne eksempelvis tilgodehavender i skyldige omkostninger. Regnskabet værdier skal fremlægges brutto, således regnskabsbrugeren kan få et bedre indblik i virksomhedens stilling med hensyn til aktiver og passiver samt indtægter og udgifter.

2.9 Formel kontinuitet

Betydningen af denne regel er helt enkelt, at regnskabet skal starte med sidste års ultimo. Det betyder, at har vi en virksomhed, som har et regnskabsår, der løber efter kalenderåret (dvs. 01.01-31.12), så skal de værdier, der eksempelvis fremgår af regnskabet 31.12. 2019 også være de værdier, som regnskabet starter med 01.01 2020. Dette sikrer, at regnskabsbrugere kan sammenholde regnskaber fra tidligere perioder og bedre forstå udviklingen i virksomheden.

2.10 Reel kontinuitet

Reel kontinuitet drejer sig på samme måde som kravet om ”konsistens” om, at man skal anvende den samme regnskabspraksis hvert år, medmindre man ved en ændring heraf opnår et mere retvisende billede, eller ny/ændret lovgivning kræver, at man ændrer den. Udover at omhandle den anvendte regnskabspraksis, så handler reel kontinuitet også om, at virksomheden skal anvende den samme monetære enhed hvert år (dvs. eksempelvis danske kroner). Endvidere skal der anvendes sammen periode for regnskabet hvert år (dvs. eksempelvis 01.01-31.12). Hvis man ønsker at ændre den monetære enhed eller regnskabsår, så gælder samme regler som ved anvendt regnskabspraksis – det vil sige - at den monetære enhed og regnskabsår kun kan ændres, hvis dette skyldes enten ændret eller ny lovgivning, eller at man kan opnå et mere retvisende billede.

2.11 Generalklausulen

Generalklausulen (dvs. kravet om, at regnskabet skal være retvisende) er ufravigelig og skal derfor altid overholdes. Det fremgår desuden af ÅRL §11 stk. 3, at hvis de øvrige bestemmelser i loven hindrer, at regnskabet kan overholde kravet om at give et retvisende billede, så skal disse andre bestemmelser fraviges, således kravet om det retvisende billede kan overholdes. Hvis de øvrige regler i ÅRL ikke er fyldestgørende i forhold til at give et retvisende billede, så skal der gives yderligere oplysninger i regnskabet, så dette igen overholder kravet om et retvisende billede, hvilket fremgår af ÅRL §11 stk. 2.

3 Regnskabsdefinitioner

I det følgende afsnit vil der blive set på de relevante definitioner, der anvendes indenfor regnskabsteori i forbindelse med forsknings- og udviklingsomkostninger. For at redegøre for de regnskabsmæssige definitioner og begreber, anvendes definitionerne i ÅRL eller i internationale regnskabs standarder, udgangspunktet er dog ÅRL. Gennemgangen vil klarlægge hvad et aktiv er, hvad immaterielle anlægsaktiver er og slutteligt hvad forsknings- og udviklingsomkostninger er.

Ved redegørelsen af hvad forsknings- og udviklingsomkostninger er, vil der indgå definitioner af, hvordan sådanne omkostninger indregnes, måles og præsenteres i regnskabet herunder hvilke valg en virksomhed har.

Når de forskellige regnskabsdefinitioner er gennemgået, vil der slutteligt blive fulgt op med en delkonklusion.

3.1 Definition af aktiver

I ÅRL defineres et aktiv som ”Ressourcer, som er under virksomhedens kontrol som et resultat af tidligere begivenheder, og hvorfra fremtidige økonomiske fordele forventes at tilflyde virksomheden” ÅRL, bilag 1, c stk. 1. (18.03.21).

På baggrund af beskrivelsen i ÅRL kan der identificeres tre grundlæggende principper, til brug for identificeringen af et aktiv. De tre principper for identifikation af et aktiv er:

- Virksomhedens kontrol
- Resultat af tidligere begivenheder
- Fremtidige økonomiske fordele

3.1.1 Virksomhedens kontrol

Det vurderes, at virksomheden ofte nemt kan overholde kontrolkravet ved blot at eje det pågældende aktiv. Det fremgår dog som nævnt af definitionen, at aktivet skal være under virksomhedens kontrol, hvorfor ejerskab ikke altid vil være nok, og derfor vil det også være relevant at se på, hvem der har dispositionsretten over det pågældende aktiv. Hvis en virksomhed eksempelvis anvender finansiel leasing, så vil virksomheden normalt have alle de økonomiske risici samt dispositionsretten over det leasede, og virksomheden vil derfor ofte

kunne indregne en finansiel leasingkontrakt i sin egen balance som et aktiv, selvom det leasede stadig ejes af leasing giver.

3.1.2 Resultatet af tidligere begivenheder

At noget skal være resultatet af tidligere begivenheder, betyder, at virksomheden skal have opnået ejerskab og/eller dispositionsretten på balancedagen for regnskabet. På baggrund af definitionen vil en aftale om at overtage et aktiv på et senere tidspunkt ikke overholde kravet. Når der ses på om virksomheden har ejerskab/dispositionsret over et aktiv, så vil det ikke altid være nok, at der er en underskrevet kontrakt, da de forskellige regler om indregning af et aktiv også skal være overholdt. Som eksempel kan nævnes en ejendom, hvor der ligger en underskrevet købsaftale på, men hvor selve overtagelsen af ejendommen først er sat til at ske i det næste regnskabsår.

3.1.3 Fremtidige økonomiske fordele

Det tredje kriterium der skal være opfyldt inden, at noget kan indregnes som et aktiv er, at fremtidige økonomiske fordele skal tilflyde virksomheden. Begrebet fremtidige økonomiske fordele kan være bredt, da det dækker over alle redskaber, ejendomme og andet materiel, som virksomheden skal anvende i virksomheden drift, hvad enten dette skal skabe indtægter eller andet. Når noget skal indgå i virksomhedens drift og skabe fremtidige økonomiske fordele, så vil det ligeledes betyde, at hvis virksomheden har anskaffet materiel, som ikke kan anvendes, så skal dette udgiftsføres i resultatopgørelsen, da betingelsen i det tilfælde ikke vil være overholdt.

3.2 Definition af immaterielle aktiver

Det er ikke nogen definition af immaterielle aktiver i årsregnskabsloven, hvorfor definitionen i IAS anvendes. Definitionen findes i IAS 38, og lyder som følger:

”Et immaterielt aktiv er et identificerbart, ikke-monetært aktiv uden fysisk substans”. (Kilde IAS 38, afsnit 8)

Det bemærkes, at ovenstående definition af et immaterielt aktiv stadig skal overholde definitionen af et aktiv i ÅRL (dvs. aktivet skal være under virksomhedens kontrol, aktivet skal

være et resultat af tidligere begivenheder, og aktivet skal frembringe fremtidige økonomiske fordele).

På baggrund af definitionen på et immaterielt aktiv i IAS 38 udledes tre forskellige principper:

- Aktivet skal være identificerbart
- Aktivet skal være ikke-monetært
- Aktivet skal være uden fysisk substans

Når vi ser på kravet om, at aktivet skal være identificerbart, så vurderes dette på baggrund af, om det vil være muligt for virksomheden at udskille aktivet og eksempelvis sælge, udleje, bytte eller overføre det. Er det ikke muligt at adskille et immaterielt aktiv igennem eksempelvis salg, så er det dog stadig muligt at identificere det, hvis der er en kontraktlig eller juridisk ret over det immaterielle aktiv.

At immaterielle aktiver skal være ikke-monetære betyder, at aktivet heller ikke kan være dækket af nogle af de øvrige regnskabsstandarder. Når aktivet ikke er dækket af de øvrige regnskabsstandarder, så skal det altså behandles som et immaterielt aktiv, forudsat at aktivet også er identificerbart.

Aktivt må heller ikke have en fysisk substans. Når aktivet ikke må have en fysisk substans, vil en maskine for eksempel ikke kunne indgå, men patentet til sikringen af denne maskine ville være uden fysisk substans.

ÅRL bilag 2, stk. 1 indeholder liste over immaterielle anlægsaktiver. Af oversigten i ÅRL bilag 2, stk. 1 fremgår det, at følgende kan indregnes som immaterielle anlægsaktiver:

I. Immaterielle anlægsaktiver	
1.	Færdiggjorte udviklingsprojekter, herunder koncessioner, patenter, varemærker og lignende rettigheder, der stammer fra udviklingsprojekter
2.	Erhvervede koncessioner, patenter, licenser, varemærker samt lignende rettigheder
3.	Goodwill
4.	Udviklingsprojekter under udførelse og forudbetalinger for immaterielle anlægsaktiver

Kilde: ÅRL, bilag 2, stk. 1.

Af ovenstående oversigt fremgår det, at udviklingsprojekter både igangværende og færdiggjorte indgår under virksomhedens immaterielle anlægsaktiver sammen med andre typer af immaterielle anlægsaktiver. Det bemærkes, at der i oversigten ovenfor ikke er oplyst en mulighed for, at indregne forskningsomkostninger som et immaterielt anlægsaktiv. I ÅRL §33 stk. 1 fremgår det yderligere, at virksomheder selv kan vælge om de vil indregne internt oparbejdede udviklingsprojekter som immaterielle anlægsaktiver.

Ved aflæggelse af regnskabet kan overskriften på kategorierne i ÅRL bilag 2 ændres, såfremt dette gør virksomhedens regnskab mere retvisende. Et eksempel på ændring af overskrifter kunne være ”Igangværende udviklingsprojekter” fremfor udviklingsprojekter under udførelse og forudbetaling for immaterielle anlægsaktiver.

3.3 Definition af forsknings- og udviklingsomkostninger

Under redegørelsen for de immaterielle aktiver kunne det konstateres, at forskningsomkostninger - i modsætning til udviklingsomkostninger - ikke kan aktiveres. Da forskningsomkostninger – modsat udviklingsomkostninger - ikke kan aktiveres, er det nødvendigt klart at få defineret, hvad der er ”udviklingsomkostninger”, og hvad der er ”forskningsomkostninger”.

3.3.1 Forskningsomkostninger

I lighed med de immaterielle aktiver indeholder ÅRL ikke nogen definition af forskningsomkostninger. Da ÅRL ikke indeholder en definition af forskningsomkostninger, søges begrebet i stedet klarlagt gennem den danske regnskabsvejledning. I regnskabsvejledningen beskrives en forskningsomkostning som:

Forskning omfatter grundlæggende undersøgelser iværksat af en virksomhed for at opnå ny videnskabelig eller teknisk viden og indsigt.

Kilde Regnskabsvejledning, FSR, 2016, side 39.

På baggrund af beskrivelsen af forskningsomkostninger i den danske regnskabsvejledning kan de udledes, at forskningsomkostninger er omkostninger, som har til formål af skaffe en

virksomhed ny viden, som denne så senere kan anvende til f.eks. udvikling. Som eksempler på forskningsomkostninger kan nævnes følgende:

- Aktiviteter som har til formål at indhente ny viden.
- Søgen efter og evaluering og endelig udvælgelse af forskningsresultaters anvendelsesmuligheder og anden viden.
- Søgen efter alternative materialer, anordninger, produkter, processer, systemer og tjenesteydelser.
- Udformning design, evaluering og endelig udvælgelse af mulige alternativer til nye eller forbedrede materialer, anordninger, produkter, processer, systemer, it-systemer eller tjenesteydelser.

Kilde: E&Y, indsigt i årsregnskabsloven 2020/21, side 249.

De nævnte eksempler er med til at understrege, at forskningsomkostninger fokuserer på at tilvejebringe virksomheden ny viden og opdage anvendelsesmuligheder for denne viden.

3.3.2 Udviklingsomkostninger

Der er ligesom ved forskningsomkostninger ikke nogen definition af udviklingsomkostninger i ÅRL. Grundet den manglende definition af udviklingsomkostninger i ÅRL, så anvendes der i lighed med forskningsomkostninger en beskrivelse fra regnskabsvejledningen. Regnskabsvejledningen beskriver udviklingsomkostninger som:

Udvikling omfatter anvendelse af forskningsresultater eller anden viden til fremstilling af nye eller væsentligt forbedrede produkter eller processor forud for påbegyndelsen af en erhvervsmæssig udnyttelse.

Kilde: Regnskabsvejledningen, FSR, 2016, side 39.

Ovenstående beskrivelse viser, at udviklingsomkostninger blandt andet kan følge forskningsprojekter, da den viden der er opnået i et forskningsprojekt anvendes i den efterfølgende udvikling. En yderligere afgrænsning af, hvad udviklingsomkostninger omfatter, kan endvidere fås ved at se på denne opstilling af eksempler på udviklingsomkostninger:

- Design, opførelse og testning af prototyper og modeller før produktion og anvendelse.
- Design af værktøj, støbeforme og stempler, der indebærer ny teknologi.
- Design, opførelse og drift af et forsøgsproduktionsanlæg, hvis omfang ikke er økonomisk rentabelt for erhvervsmæssig produktion.
- Design, opførelse og testning af et valgt alternativ til nye eller forbedrede materialer, anordninger, produkter, processer, systemer, it-systemer eller tjenesteydelser.

Kilde: E&Y, Indsigt i årsregnskabsloven 2020/21, side 249+250.

Igennem eksemplerne kan vi se en tydelig forskel fra forskningsomkostningerne. Forskningsomkostninger vedrører fremskaffelsen af ny viden og opdagelsen af, hvordan denne viden kan udnyttes - i modsætning hertil er udviklingsomkostninger fokuseret på at arbejde med eksisterende viden, og at anvende denne viden til at udvikle nye og/eller forbedrede produkter og processer.

3.4 Delkonklusion

I dette afsnit blev der redegjort for, hvad der definerer et aktiv, samt hvad der definerer et immaterielt aktiv. Til brug for herfor blev der anvendt både ÅRL og IAS. I Danmark kan man anvende internationale standarder (herunder IAS), hvis der er behov for det, fordi den danske lovgivning på området ikke er fyldestgørende. Udgangspunktet for udarbejdelsen af et regnskab vil dog altid være ÅRL, og internationale standarder kan således alene bruges i det omfang, at ÅRL skal suppleres. I afsnittet blev der konkluderet, at ÅRL indeholder en generalklausul, der fastlægger, at regnskabet skal være retvisende - denne klausul skal altid overholdes. Hvis ÅRL indeholder bestemmelser, hvis anvendelse kan medføre, at regnskabet giver et misvisende billede, så skal disse bestemmelser ikke anvendes, idet det skal sikres, at regnskabet giver et retvisende billede. Afsnittet definerede yderligere hvad de væsentligste forskelle var for forskningsomkostninger og udviklingsomkostninger. Det kunne på baggrund af ÅRL fastslås, at forskningsomkostninger ikke kan indregnes som et aktiv i regnskabet, hvorimod udviklingsomkostninger kan indregnes. Forskningsomkostninger defineres som omkostninger, der skal sikre virksomheden ny viden og klarlægger, hvordan sådan en viden kan udnyttes. Udviklingsomkostninger fokuserer på arbejdet med en viden, som virksomheden allerede besidder, og som den kan bruge til udvikling af eller forbedring af produkter og processer i virksomheden.

4 Regnskabsmæssig behandling af forsknings- og udviklingsomkostninger

Dette afsnit vil indeholde en gennemgang af den regnskabsmæssige behandling af henholdsvis forskningsomkostninger og udviklingsomkostninger. Da det allerede tidligere i opgaven er beskrevet, hvordan disse omkostninger differentieres fra hinanden, så vil hver type omkostning blive behandlet for sig. Afsnittet vil endvidere fastlægge hvordan de to typer omkostninger skal indregnes i regnskabet, samt hvordan de to typer omkostninger indregnes, måles, præsenteres og behandles.

4.1 Regnskabsmæssig behandling af forskningsomkostninger

Som tidligere nævnt indeholder ÅRL ikke nogen kategori, hvor forskningsudgifter kan indregnes i balancen (aktiveres). Når forskningsomkostninger ikke kan aktiveres betyder det, at de skal udgiftsføres over resultatopgørelsen i takt med at omkostningerne afholdes. Grunden til at forskningsomkostninger skal udgiftsføres, og dermed ikke kan aktiveres, er, at forskningsomkostninger ikke opfylder indregningskriteriet for immaterielle aktiver. Det vurderes i IAS 38, at indregningskriteriet om, at fremtidige økonomiske fordele vil tilgå virksomheden, ikke kan overholdes (kilde: IAS 38 afsnit 54 og 55). Dette er forståeligt, da virksomheden ved forskning begiver sig ud i områder for ny viden, og det kan derfor blive svært for virksomheden at bevise, at der er et marked for denne forskning, ligesom det er svært for virksomheden på forhånd at vide, om den pågældende forskning vil føre til fremtidig indtjening eller besparelser.

Det blev i afsnit 3.2 fastlagt, at der er forskellige kriterier, som et immaterielt aktiv skal opfylde før, at det kan indregnes i balancen. Det immaterielle aktiv skal således - udover sandsynligvis at kunne tilføre virksomheden fremtidige økonomiske fordele - være under virksomhedens kontrol, og aktivet skal kunne identificeres. Det ses i det følgende på, om de øvrige kriterier for indregning (dvs. kravet om identificerbarhed og kontrol) kan overholdes.

Som beskrevet i tidligere afsnit 3.1 medfører kravet om, at virksomheden skal have kontrol over aktivet, at det er virksomheden, som skal eje og have dispositionsret over aktivet. Det vurderes, at virksomheden vil kunne overholde kravet om kontrol, da det vil være dens eget forskningsprojekt. Når en virksomhed har igangsat et forskningsprojekt, så vil virksomheden oftest sikre dens rettigheder over ny viden igennem patenter, klausuler eller lignende hvis muligt.

Virksomheden skal endvidere kunne identificere aktivet. Dette vurderes også at være muligt, da den opnåede viden - som muligvis er sikret igennem patent eller lignede - vil kunne identificeres og eventuelt sælges, hvis den skabte viden er af værdi.

Som det fremgår af ovenstående, så kan forskningsomkostninger overholde flere af kriterierne for indregning af aktiver. Det er dog et krav, at alle kriterier overholdes, og da forskningsomkostninger ikke kan anses at opfylde kravet om "fremtidige økonomiske fordele", så kan virksomheder ikke indregne sine forskningsomkostninger.

Som en konsekvens af, at forskningsomkostninger ikke kan indregnes, så skal de pågældende omkostninger, som beskrevet tidligere, udgiftsføres over resultatopgørelsen. Da forskningsomkostninger ikke kan indregnes i balancen, vil der i denne opgave ikke være yderligere beskrivelse af regnskabspraksis vedrørende disse. Det bemærkes dog, at selvom udgifter skal føres over resultatopgørelsen, så skal ledelsesberetningen i regnskabet for virksomheder i regnskabsklasse c og op indeholde en beskrivelse af, hvilke igangværende forskningsaktiviteter der er i virksomheden. (Kilde: ÅRL §99, stk. 8)

4.2 Regnskabsmæssig behandling af udviklingsomkostninger

4.2.1 Indregning

Tabel 3 E&Y Indsigt i årsregnskabsloven 2020/21 side 245

Regnskabsklasse	B mikro	B	C mellem	C stor	D
Hovedregel	Kostpris med fradrag af af- og nedskrivninger				
Alternativ metode, hvis aktiver handles på et aktivt marked	Dagsværdi med fradrag af afskrivninger, jf. § 41				
Krav om indregning af udviklingsomkostninger i balancen	Nej, dog krav hvis omkostningsførsel ikke er retvisende			Ja	
Krav om indregning af IPO på egenfremstillede aktiver	Valgmulighed				
Krav om indregning af finansieringsomkostninger	Valgmulighed				
Krav om afskrivning	Ja				
Krav om nedskrivning ved værdiforringelse	Ja				
Krav om løbende revurdering af restværdi	Ja				
Krav om egenkapitalbinding af indregnede udviklingsprojekter	Ja, hvis udviklingsomkostninger indregnes i balancen				

I ovenstående tabel 3 fremgår det, hvilke valg og muligheder virksomheder har, når udviklingsprojekter skal indregnes. Tabel 3 viser, at det kun er virksomheder i regnskabsklasse C stor og D, der altid skal indregne udviklingsomkostninger, mens virksomheder i klasse B og C mellem selv kan vælge, om de vil indregne eller udgiftsføre udviklingsomkostninger. Valgfriheden kan dog ikke anvendes, såfremt det sker på bekostning af det retvisende billede. Er dette tilfældet opstår der krav om at udviklingsomkostninger skal aktiveres, således årsrapporten giver et retvisende billede. Det fremgår af ÅRL § 33, at virksomheder selv kan vælge, om de vil indregne internt oparbejdede udviklingsprojekter, hvilket understøttes af tabel 3. Af ÅRL §83 fremgår det endvidere, at store virksomheder, C stor og D, skal indregne udviklingsomkostninger, hvilket stemmer overens med tabel 3.

Som gennemgået i afsnit 3.2 så skal udviklingsomkostninger overholde kravene for aktiver generelt og kravene for indregning af immaterielle aktiver. Hvis en virksomhed finder, at alle indregningskriterierne overholdes, så skal virksomheden opgøre kostprisen til indregning. Opgørelsen af en kostpris for udviklingsprojekter kan være udfordrende, da virksomheden skal kunne differentiere mellem almindelige vedligeholdelsesomkostninger og udviklingsomkostninger.

Udover de krav som der tidligere er gennemgået for indregning af udviklingsomkostninger, så er der - blandt andet grundet problemstillingen med fastsættelse af kostpris - opsat yderligere krav ved indregning af udviklingsomkostninger. Ved indregning af udviklingsomkostninger skal alle de nedenfor oplyste krav overholdes - kan alle nedenstående krav ikke overholdes vil udviklingsomkostningerne blive udgiftsført over resultatopgørelsen. Følgende udsnit fra E&Y's regnskabshåndbog oplister de yderligere krav, som en udviklingsomkostning skal overholdes, såfremt denne skal kunne indregnes:

Tabel 4

Indregning af udviklingsprojekter i balancen forudsætter, at lovens generelle bestemmelser for indregning og måling kan opfyldes. Derudover skal virksomheden kunne demonstrere og dokumentere, at alle følgende kriterier er opfyldt:

- Projektet er teknisk muligt at færdiggøre.
- Virksomheden har til hensigt at udnytte projektet.
- Virksomheden har evnen til at anvende eller sælge det endelige produkt eller proces.
- Virksomheden har udarbejdet en plan for, hvordan fremtidige økonomiske fordele udnyttes.
- Virksomheden har tilstrækkelige ressourcer til at færdiggøre projektet.
- Kostprisen kan opgøres pålideligt.

Kilde: E&Y, indsigt i årsregnskabsloven 2020/21, side 250.

Af tabel 4 ovenfor fremgår det, at der er yderligere 6 krav, som en udviklingsomkostning skal overholde, før den kan indregnes. Disse 6 krav vil blive gennemgået i det følgende.

4.2.1.1 Teknisk muligt at færdiggøre

Når virksomheden skal vurdere, om det er teknisk muligt at færdiggøre udviklingsprojektet, så vil det være relevant at se på, om de materialer og den teknologi der skal bruges, eksisterer og/eller kan skaffes. Ved vurdering af, om materialer og teknologi eksisterer eller kan skaffes, vil der ofte være et forudgående forskningsprojekt, der allerede har klarlagt de behov, der vil være, hvorfor det allerede inden påbegyndelsen af udviklingsprojektet burde være afklaret, om det er teknisk muligt at færdiggøre dette.

4.2.1.2 Hensigt om at udnytte projektet

Virksomheden skal have en intention om at udnytte projektet. Det vil sige, at projektet skal kunne færdiggøres, og det immaterielle aktiv skal kunne anvendes eller sælges. Virksomheden må antages at være vidende omkring, hvorvidt virksomheden har intention om at færdiggøre projektet og udnytte dette - hvad enten dette sker gennem salg eller gennem virksomhedens egen brug af det færdige produkt/projekt.

4.2.1.3 Evnen til at anvende eller sælge det endelige produkt eller proces

Yderligere skal virksomheden enten selv kunne anvende projektet i sin daglige drift, eller også skal virksomheden kunne sælge det, som der udvikles. Udvikler en virksomhed et produkt, der ikke handles på et marked vurderes det, at dette punkt kan være svært at overholde, medmindre virksomheden skal anvende det i egen drift. Det svære ved dette kriterie vurderes at være, at det kan være svært at bevise den fremtidige pengestrøm, hvis produktet skal sælges, men ikke allerede handles på et marked. Når virksomheden selv skal kunne udnytte udviklingsprojektet, enten igennem drift eller salg, leder det videre til næste krav.

4.2.1.4 Plan for, hvordan fremtidige økonomiske fordele kan udnyttes

Virksomheden skal have en plan for hvordan fremtidige økonomiske fordele vil blive udnyttet - virksomheden skal altså på forhånd vide, om det udviklede skal udnyttes i egen drift eller sælges.

4.2.1.5 Tilstrækkelige ressourcer til at færdiggøre projektet

Virksomheden skal have tilstrækkelige ressourcer til at færdiggøre udviklingsprojektet - dette dækker både over tekniske, økonomiske såvel som andre ressourcer. For at overholde kravet om tilstrækkelige ressourcer vurderes det, at virksomheden med fordel kan udarbejde planer og budgetter. Med planer og budgetter over udviklingsprojektet bliver det nemmere at fastlægge, hvad virksomheden skal bruge, og det giver mulighed for at planlægge, hvordan virksomheden kan fremskaffe disse ressourcer. Virksomheden kunne eksempelvis have et finansieringsbehov, som kunne søges afdækket gennem tilsagn fra et kreditinstitut.

4.2.1.6 Kostprisen kan opgøres pålideligt

Det sidste krav til indregning af udviklingsprojekter er, at kostprisen skal kunne måles pålideligt. For at en virksomhed kan opgøre kostprisen for et udviklingsprojekt, skal den oprette et særskilt registreringssystem hvori man kan spore de omkostninger der er afholdt til projektet. Det særskilte registreringssystem kan indeholde budgetter, processor og procedurer som bidrager til at man troværdigt kan opgøre omkostninger til udviklingsprojektet. (Kilde: E&Y, Indsigt i årsregnskabsloven 2020/21, side 250+251)

Hvis forskningsfasen og udviklingsfasen af et projekt ikke kan adskilles, så vil konsekvens af dette være, at alle omkostninger afholdt, skal udgiftsføres i resultatopgørelsen. (kilde: E&Y, indsigt i årsregnskabsloven, side 250). Udgiftsførelsen i resultatopgørelsen når udviklings- og forskningsfasen af et projekt ikke kan adskilles skyldes blandt andet kravet om, at kostprisen skal kunne opgøres pålideligt. Opgørelsen af en pålidelig kostpris kan være besværlig, hvis der f.eks. er tale om et projekt, der hele tiden skifter mellem forsknings- og udviklingsfasen, og derfor kræves det, at alle omkostninger udgiftsføres.

4.2.2 Kostpris

Immaterielle aktiver – herunder udviklingsprojekter – skal ved deres første indregning måles til kostpris. (Kilde: IAS 38, afsnit 24). Når det fremgår, at udviklingsprojektet skal måles til kostpris, betyder det, at man som minimum skal indregne direkte produktionsomkostninger. Udover indregning af direkte produktionsomkostninger kan en virksomhed vælge også at indregne indirekte produktionsomkostninger samt finansieringsomkostninger - dette er dog frivilligt og op til virksomheden selv jf. tabel 3. Nedenfor er eksempler på direkte og indirekte produktionsomkostninger.

4.2.2.1 Direkte produktionsomkostninger

De direkte produktionsomkostninger afholdt i forbindelse med et udviklingsprojekt er de omkostninger, som kan henføres direkte til projektet. Et eksempel på en direkte produktionsomkostning kunne være køb af maskindele, som skal indgå i udviklingen. Maskindelene er købt til brug i udviklingsprojektet og er derfor direkte henfør bare.

4.2.2.2 Indirekte produktionsomkostninger

Indirekte produktionsomkostninger er de omkostninger, der ikke direkte kan henføres til udviklingsprojektet, men som stadig har en så væsentlig tilknytning til projektet, at de kan aktiveres. Et eksempel på indirekte produktionsomkostninger kunne være, hvis virksomheden betaler husleje for de lokaler, som virksomheden anvender. I et sådant tilfælde kan det eksempelvis være, at virksomheden vurderer, at det område udviklingsprojektet bruger står for 20% af den samlede plads, hvorfor 20% af huslejen kunne aktiveres som en indirekte produktionsomkostning. Det vil for en virksomhed ikke være muligt at indregne omkostninger, som ikke direkte kan henføres til forberedelsen af aktivet til brug, det er desuden ikke muligt at indregne omkostninger til uddannelse af personale eller indledende driftstab. (Kilde: IAS, afsnit 67).

4.2.3 Efterfølgende indregning

Efter den første indregning i balancen af udviklingsprojekter kan en virksomhed efterfølgende indregne værdien af udviklingsprojektet efter to forskellige metoder. Den ene metode benævnes

kostprismodellen, og den anden metode benævnes omvurderingsmodellen. (Kilde: IAS 38, afsnit 72)

4.2.3.1 Omvurderingsmodellen

Hvis en virksomhed vælger at anvende omvurderingsmodellen, så skal virksomheden indregne værdien af et immaterielt aktiv – herunder udviklingsprojekter – til dagsværdien fratrukket afskrivninger og tab ved værdiforringelser. For at kunne opgøre et immaterielt aktiv til en dagsværdi, så skal aktivet handles på et aktivt marked. Den indregnede dagsværdi skal opgøres løbende, så den indregnede værdi af aktivet ikke differentierer væsentligt fra dagsværdien ved regnskabsårets udløb. (Kilde: IAS 38, afsnit 75)

I ÅRL, bilag 1, 1. er et aktivt marked defineret som ”*et marked, hvor transaktioner med aktivet eller forpligtelsen finder sted med tilstrækkeligt omfang til løbende at give prisfastsættelsesoplysninger*”.

Det vil i praksis være meget sjældent, at et immaterielt aktiv handles på et aktivt marked. Ved udviklingsprojekter er det ofte et nyt produkt, et patent eller andre rettigheder virksomheden udvikler, hvorfor disse ikke handles på et aktivt marked i forvejen. Har en virksomhed et patent, så vil virksomheden være den eneste virksomhed, som har netop det patent - derfor vil det ikke blive handlet i et tilstrækkeligt omfang til, at definitionen på et aktivt marked i ÅRL kan overholdes.

Da det grundet ovenstående ikke findes, at omvurderingsmodellen vil blive anvendt i praksis, så vil der i denne opgave ikke blive forklaret yderligere om omvurderingsmodellen.

4.2.3.2 Kostprismodellen

Ved kostprismodellen indregnes udviklingsprojekter efter første indregning, til kostprisen med fradrag for afskrivninger og tab ved værdiforringelser. I de nedenstående afsnit vil områderne afskrivning, nedskrivning, nedskrivningstest, opskrivning samt afhændelse blive gennemgået.

4.2.3.2.1 Afskrivninger

I den danske ÅRL § 43 fremgår det, at der skal afskrives på kostprisen for immaterielle aktiver. Den fulde paragraf lyder:

§ 43. Kostpris, dagsværdi eller genindvindingsværdi for immaterielle og materielle anlægsaktiver med begrænset brugstid skal formindskes med afskrivninger, der tilsigter en systematisk afskrivning af aktiverne over deres brugstid. Dette gælder dog ikke aktiver, der løbende reguleres til dagsværdi i medfør af § 38.

Stk. 2. Afskrivninger skal beregnes under hensyntagen til aktivets forventede restværdi efter afsluttet brugstid.

Stk. 3. I særlige tilfælde, hvor en virksomhed ikke er i stand til pålideligt at skønne over brugstiden for goodwill og udviklingsomkostninger, skal denne antages at være 10 år.

Kilde: ÅRL §43, stk. 1-3

Som det fremgår af ÅRL 43, så skal immaterielle- og materielle anlægsaktiver afskrives over deres forventede levetid. Det fremgår yderligere, at der som en undtagelse ved goodwill og udviklingsomkostninger, skal fastsættes en levetid på 10 år, hvis det ikke er muligt at skønne levetiden for goodwillen eller udviklingsprojektet. Da udviklingsprojekter skal afskrives over deres forventede levetid/brugstid, betyder det også, at man ikke kan påbegynde afskrivninger, førend projektet er færdigt.

Der kan afskrives efter fire forskellige metoder, hvilke metoder er henholdsvis lineært, progressivt, degressivt og outputbaseret. Ved lineære afskrivninger afskriver en virksomhed det samme beløb hvert år - det kunne eksempelvis være at aktiv købt for 1.000 kr., der afskrives over 5 år. I det tilfælde vil de årlige afskrivninger være 200 kr., forudsat der ingen scrapværdi er. Progressive afskrivninger er hvor det beløb, som en virksomhed afskriver stiger år efter år. Degressive afskrivninger er det modsatte af progressive afskrivninger - det vil med andre ord sige, at det beløb der afskrives falder hvert år. Ved anvendelse af den outputbaserede afskrivningsmetode vil en virksomhed skulle vurdere, hvor meget output virksomheden forventer at få fra eksempelvis en maskine. Herefter skal virksomheden afskrive på maskinen alt efter hvor meget output, der har været i det pågældende år. I praksis anvendes den lineære metode oftest, da det kan være svært at argumentere for enten stigende eller faldende afskrivninger, mens det ligeledes kan være svært at vurdere, hvor stort et output en maskine vil levere i dens levetid.

Eksempel på et udviklingsprojekt hvor levetiden kan vurderes

Som eksempel på et udviklingsprojekt, hvor levetiden kan vurderes, kan nævnes en gammel etableret virksomhed, som udvikler højtalere, herunder hørertelefoner. Den etablerede virksomhed har en længere historie og ved derfor, hvor ofte den plejer at udvikle nye modeller og produkter. Desuden besidder virksomheden en vis erfaring med, hvor længe der går, før et givent produkt vil blive forældet grundet nye teknologier. Virksomheden har udviklet et sæt nye hørertelefoner og fastsat en levetid på to år, da den til denne tid vil udvikle nye - dette

skyldes tilgængeligheden af nye teknologier, som historisk set har gjort virksomhedens hørerelefoner forældede efter to år.

Eksempel hvor levetiden ikke kan vurderes

Som eksempel på et udviklingsprojekt, hvor levetiden ikke kan vurderes, kan nævnes en ny virksomhed, der har udviklet en ny teknologi som eksempelvis "ja-tak tilbud" på Facebook. Virksomheden har ingen erfaring med denne type teknologi, ligesom der ikke er et patent der dikterer levetiden. Grundet den manglende erfaring er det svært at komme med en konkret vurdering af levetiden hvorfor denne fastsættes til 10 år. Jf. ÅRL §43, stk. 3.

4.2.3.2.2 Nedskrivninger

Af ÅRL § 42 fremgår det, at virksomheder, der ikke indregner aktiver til dagsværdi, skal nedskrives hvis der er behov for dette. ÅRL §42 lyder:

§ 42. Anlægsaktiver, der ikke løbende reguleres til dagsværdi efter §§ 37, 37 a eller 38, skal nedskrives til en lavere genindvindingsværdi.

Stk. 2. Er det ikke muligt at fastsætte en genindvindingsværdi for det enkelte aktiv, skal aktiverne vurderes samlet i den mindste gruppe af aktiver, hvor der ved en samlet vurdering kan fastsættes en pålidelig genindvindingsværdi. En nedskrivning af en sådan gruppe af aktiver fordeles systematisk på de enkelte aktiver.

Stk. 3. Den i stk. 1 nævnte lavere værdi kan ikke opretholdes, når begrundelsen for nedskrivningen ikke længere består. Nedskrivning på goodwill kan dog ikke tilbageføres.

Kilde: ÅRL, §42, stk. 1-3.

Som det fremgår af ÅRL §42 skal anlægsaktiver – herunder immaterielle anlægsaktiver – nedskrives til deres genindvindingsværdi, hvis denne er lavere end den regnskabsmæssige værdi. Med genindvindingsværdi forstås den højeste værdi af enten salgsværdien eller kapitalværdien - disse er beskrevet i afsnit 4.2.3.2.3 "Nedskrivningstest".

4.2.3.2.3 Nedskrivningstest

Hvis en virksomhed vurderer, at der kan være behov for nedskrivning af dens aktiver, så skal virksomheden foretage en nedskrivningstest. Der kan både være interne og eksterne indikationer på et nedskrivningsbehov. Nedenfor følger en liste med eksempler på sådanne indikationer:

Interne indikationer på nedskrivningsbehov:

- *Aktivet er fysisk beskadiget eller forældet.*
- *Anvendelsen af aktivet ændres eller vil blive ændret væsentligt med negativ økonomisk betydning for virksomheden. Disse ændringer kan være forårsaget af planer om at afvikle eller omstrukturere et forretningsområde, hvortil aktivet kan henføres.*
- *Det fremgår af den interne regnskabsrapportering, at et aktiv har eller vil få en lavere ydeevne end forventet.*

Kilde: PWC, regnskabshåndbogen 2020, side 292

Eksterne indikationer på nedskrivningsbehov:

- *Væsentlige fald i det pågældende aktivs (eller gruppe af aktivers) markedsværdi ud over den planlagte afskrivning ved brug af aktivet.*
- *Væsentlige ændringer, der har en negativ effekt på virksomheden, inden for teknologi, markedsf forhold samt det økonomiske og lovgivningsmæssige område, i hvilket virksomheden opererer, eller som aktivet tilhører.*
- *En stigning i det generelle renteniveau eller andre markedsafkast, som formodes at have en væsentlig afsmittende virkning på virksomhedens diskonteringsfaktor og dermed aktivets beregnede kapitalværdi.*
- *En virksomheds regnskabsmæssige indre værdi overstiger dens markedsværdi.*

Kilde: PWC, regnskabshåndbogen 2020, side 292

Hvis en virksomhed konkluderer, at der er tegn på nedskrivningsbehov, så skal virksomheden, som tidligere nævnt, foretage en nedskrivningstest. En nedskrivningstest foretages ved at beregne genindvindingsværdien. Såfremt genindvindingsværdien er lavere end den indregnede værdi i regnskabet skal der nedskrives til genindvindingsværdien. Der anvendes to forskellige metoder til beregning af genindvindingsværdien, og den anvendte værdi vil være det højeste resultat af de to modeller. De to modeller til beregning af genindvindingsværdien benævnes henholdsvis salgsværdimetoden og kapitalværdien og gennemgås nedenfor:

4.2.3.2.3.1 Salgsværdimetoden

Ved beregning efter salgsværdimetoden bruges den værdi, som et aktiv kan handles til på et aktivt marked på balancetidspunktet. Det faktum, at man skal kende salgsværdien af aktivet på et aktivt marked gør, at salgsværdimetoden er besværligt at anvende ved udviklingsprojekter. Da udviklingsprojekter oftest er unikke og enestående vil der som hovedregel ikke være et aktivt marked for køb og salg af disse. Et eksempel på anvendelse af salgsværdimetoden kunne

være ved biler, hvor der findes flere tilsvarende biler og disse handles aktivt. I det tilfælde vil man kunne finde prisen for en brugt bil i tilsvarende stand på internettet. Ved salgsværdimetoden er det altså markedet, der dikterer værdien for et aktiv.

4.2.3.2.3.2 Kapitalværdien

Kapitalværdien af et aktiv er nutidsværdien eller den tilbagekonterede værdi af aktivets fremtidige pengestrømme, som virksomheden forventer aktivet vil indbringe igennem den fremtidige benyttelse på balancedagen. Kapitalværdien er altså beregnet af virksomheden selv og er dermed ikke dikteret af markedet.

4.2.4 Opskrivninger

Generelt kan aktiver opskrives i overensstemmelse med reglerne i ÅRL § 41 som har følgende ordlyd:

§ 41. Virksomheden kan opskrive immaterielle og materielle anlægsaktiver og kapitalandele i dattervirksomheder og associerede virksomheder til dagsværdi. Immaterielle anlægsaktiver kan dog alene opskrives, hvis de handles på et aktivt marked.

Stk. 2. Bestemmelserne i § 37, stk. 1, 2.-5. pkt., finder anvendelse, dog således at genanskaffelsværdi eller nettorealisationværdi kan anvendes, hvis en tilnærmet salgspris ikke kan opnås.

Stk. 3. Et beløb svarende til opskrivningen skal indregnes direkte i posten »Reserve for opskrivning« under egenkapitalen. Denne reserve kan ikke elimineres med virksomhedens underskud eller formindskes på anden måde, jf. dog næste punktum. Reserven skal opløses eller formindskes, i det omfang de opskrevne aktiver

- 1) realiseres eller udgår af aktiviteten,
- 2) nedskrives på grund af lavere genindvindingsværdi, jf. § 42,
- 3) er forbundet med udskudt skat, der skal hensættes, jf. § 47,
- 4) tilbageføres på grund af ændret regnskabsmæssigt skøn, jf. § 52, eller
- 5) reduceres i værdi som følge af afskrivninger.

Kilde: ÅRL §41, stk. 1-3.

Dette behandles dog ikke yderligere i dette projekt, da det fremgår af ÅRL § 41, stk. 1, at immaterielle anlægsaktiver – herunder udviklingsprojekter – alene kan opskrives, hvis de handles på et aktivt marked. Der er tidligere i opgaven redegjort for, hvorfor udviklingsprojekter ikke anses for værende handlet på et aktivt marked, hvilket resulterer i, at disse ikke kan opskrives.

4.3 Delkonklusion

En væsentlig forskel i forsknings- og udviklingsomkostninger er, at det ikke er muligt at indregne forskningsudgifter i balancen. Dette skyldes, at man ikke kan bevise muligheden for, at den pågældende forskning vil tilbringe virksomheden fremtidige økonomiske fordele. Udviklingsomkostninger kan derimod godt aktiveres i balancen. Hvorvidt en virksomhed ønsker at gøre dette er dog frivilligt, såfremt der er tale om virksomheder i regnskabsklasse B og C-mellem, mens det for virksomheder i regnskabsklasse C-stor og D er et krav, at disse indregner udviklingsomkostninger. Uanset ovenstående skal virksomheder i regnskabsklasse B og C-mellem dog indregne udviklingsomkostninger, hvis den manglende indregning påvirker regnskabets retvisende billede. Ved indregning af udviklingsprojekter skal alle direkte omkostninger medtages i kostprisen, mens indirekte produktionsomkostninger og finansieringsomkostninger kan indregnes, dette er dog frivilligt.

Et udviklingsprojekt skal – ligesom andre aktiver – løbende vurderes for behovet for nedskrivninger. Hvis det vurderes, at der er behov for nedskrivninger, så skal der beregnes en genindvindingsværdi. Såfremt den beregnede genindvindingsværdi er lavere end den regnskabsmæssige værdi, så skal der nedskrives til genindvindingsværdien.

Hvis det ikke er muligt at differentiere mellem udviklings- og forskningsfasen i et projekt, så er konsekvensen, at alle afholdte omkostninger skal udgiftsføres. Dette er en konsekvens af, at det i disse tilfælde ikke er muligt at overholde kravet om, at kostprisen for et udviklingsprojekt kan måles pålideligt. Det er derfor meget vigtigt for virksomheder at have tilstrækkeligt med systemer, der kan registrere og måle kostpriser pålideligt.

5 Præsentations- og oplysningskrav af forsknings- og udviklingsomkostninger

Når en virksomhed afholder omkostninger til forsknings- og udviklingsprojekter, skal virksomheden overholde forskellige præsentations- og oplysningskrav. Disse præsentations- og oplysningskrav differentierer alt efter om omkostningerne aktiveres i balancen eller udgiftsføres i resultatopgørelsen. De krav der stilles til præsentation og de forskellige oplysningskrav er til for at hjælpe regnskabsbrugere til bedre at forstå et regnskab og give det et mere retvisende billede. I det følgende afsnit vil de forskellige oplysnings- og præsentationskrav der er for forsknings- og udviklingsprojekter blive gennemgået.

5.1 Præsentation af forskningsomkostninger

Forskningsomkostninger kan som tidligere nævnt ikke indregnes i balancen men skal udgiftsføres i resultatopgørelsen (se afsnit 4.1). I resultatopgørelsen vil forskningsomkostninger ikke stå som en samlet post. Forskningsomkostningerne vil i stedet blive indregnet i de omkostningsgrupper omkostningen vedrører i resultatopgørelsen. Da forskningsomkostningerne vil blive ført i de grupper i resultatopgørelsen, som de vedrører, så vil lønomkostninger afholdt til forskningsprojekter blive indregnet under personaleomkostninger.

5.2 Præsentation udviklingsomkostninger

Når udviklingsprojekter indregnes i balancen, så skal de præsenteres efter ÅRL bilag 2, 1. I ÅRL bilag 2, 1 fremgår det, at udviklingsomkostninger opdeles i to forskellige kategorier. Disse to kategorier er følgende:

- *Færdiggjorte udviklingsprojekter, herunder patenter og lignende rettigheder, der stammer fra udviklingsaktiviteter*
- *Udviklingsprojekter under udførelse og forudbetalinger for immaterielle anlægsaktiver*

Det fremgår yderligere af bilag 2, 1, at posterne er tildelt romertal I og henholdsvis nummer 1 og 4. Det betyder, at omkostninger til færdiggjorte udviklingsprojekter skal stå som det første i balancen på aktiv siden, mens igangværende udviklingsprojekter skal stå umiddelbart under disse, såfremt der ikke er afholdt omkostninger til punkt 2 og 3 under romertal I i ÅRL bilag 2,

1. Tidligere i opgaven er det beskrevet at virksomheden kan tilpasse overskrifterne i punkterne, så f.eks. punktet med færdiggjorte udviklingsprojekter blot hedder færdiggjorte udviklingsprojekter (se afsnit 3.2).

Vælger en virksomhed at udgiftsføre sine udviklingsomkostninger, vil de blive behandlet efter samme praksis som forskningsomkostninger.

5.3 Anvendt regnskabspraksis

Virksomheder i Danmark skal i deres regnskab indarbejde et afsnit, som redegør for den anvendte regnskabspraksis. Den anvendte regnskabspraksis skal redegøre for en virksomheds indregningsmetoder og målegrundlag (Kilde: ÅRL § 53). I den anvendte regnskabspraksis skal virksomheden yderligere oplyse om, hvilken regnskabsklasse virksomheden tilhører, og om virksomheden har tilvalgt bestemmelser fra en højere regnskabsklasse.

Ved udviklingsprojekter vil der i den anvendte regnskabspraksis skulle oplyses om hvilken afskrivningsmetode virksomheden anvender, samt om restværdi og brugstid for virksomhedens færdiggjorte udviklingsprojekter.

For at regnskabet er overskueligt og nemt læseligt skal der i den anvendte regnskabspraksis kun fremgå oplysninger, vedrørende aktuelle regnskabslementer. Der skal altså ikke stå et afsnit i anvendt regnskabspraksis om tilgodehavender, hvis der ikke er tilgodehavender i året, eller sammenligningsåret. Hvis et regnskab ikke indeholder den anvendte regnskabspraksis, vil det være svært at sammenligne og læse regnskaber, da der er forskellige indregnings- og målemetoder.

Der er f.eks. tidligere i opgaven redegjort for, at en virksomhed selv bestemmer om den vil indregne indirekte produktionsomkostninger og finansieringsomkostninger i udviklingsprojekter (se afsnit 4.2.2). Denne oplysning vil være at finde i den anvendte regnskabspraksis. (Kilde: ÅRL §53, stk. 2).

5.4 Ledelsesberetning

Danske virksomheder skal i deres regnskab inkludere en ledelsesberetning. (Kilde: ÅRL § 2, stk. 1). Ledelsesberetningen skal som et minimum indeholde oplysninger om virksomhedens væsentligste aktiviteter og redegøre for væsentlige ændringer i økonomiske forhold og aktiviteter - dette gælder i virksomheder fra og med regnskabsklasse B. (Kilde: ÅRL § 76 a.).

Virksomheder fra og med regnskabsklasse C skal opfylde yderligere krav til indholdet af ledelsesberetningen. De yderligere krav, som virksomheder fra og med regnskabsklasse C er omfattet af, er beskrevet i ÅRL § 99, der har følgende ordlyd:

§ 99. Ledelsesberetningen skal

- 1) beskrive virksomhedens væsentligste aktiviteter,
- 2) beskrive eventuel usikkerhed ved indregning eller måling, så vidt muligt med angivelse af beløb,
- 3) beskrive usædvanlige forhold, der kan have påvirket indregningen eller målingen, så vidt muligt med angivelse af beløb,
- 4) redegøre for udviklingen i virksomhedens aktiviteter og økonomiske forhold,
- 5) beskrive virksomhedens forventede udvikling, herunder særlige forudsætninger og usikre faktorer, som ledelsen har lagt til grund for beskrivelsen,
- 6) beskrive virksomhedens videnressourcer, hvis de er af særlig betydning for den fremtidige indtjening,
- 7) beskrive virksomhedens påvirkning af det eksterne miljø og foranstaltninger til forebyggelse, reduktion eller afhjælpning af skader herpå,
- 8) beskrive forsknings- og udviklingsaktiviteter i eller for virksomheden og
- 9) omtale filialer i udlandet.

Stk. 2. Er det væsentligt for at vurdere virksomhedens aktiver, forpligtelser, finansielle stilling og resultat, skal ledelsesberetningen i forhold til virksomhedens anvendelse af finansielle instrumenter beskrive

- 1) virksomhedens mål og politikker for styring af finansielle risici, herunder virksomhedens politik for sikring for alle større grupper af forventede fremtidige transaktioner, for hvilke der anvendes sikring, og
- 2) virksomhedens risikoeksponering i forbindelse med mulige ændringer i priser, kreditværdighed, likviditet og pengestrømme.

Stk. 3. Stk. 1, nr. 7, finder ikke anvendelse for virksomheder, der er omfattet af § 99 a, og som har en politik for miljøforhold.

Det bemærkes, at ÅRL § 99, punkt 8 indeholder et krav om oplysninger vedrørende forsknings- og udviklingsaktiviteter for virksomheder fra og med regnskabsklasse C. Oplysningen i ledelsesberetningen vedrørende forsknings- og udviklingsaktiviteter skal desuden medtages uagtet, om virksomheden udgiftsfører eller aktiverer sine omkostninger til udviklingsaktiviteter.

Det kan på baggrund af ovenstående konstateres, at virksomheder i regnskabsklasse B - i modsætning til virksomheder fra og med regnskabsklasse C - ikke behøver at oplyse om forsknings- og udviklingsaktiviteter i ledelsesberetningen. Det vurderes, at selvom virksomheder i regnskabsklasse B ikke er tvunget til at oplyse om forsknings- og udviklingsaktiviteter i ledelsesberetningen, så skal disse virksomheder alligevel gøre dette, såfremt oplysningerne har en væsentlig påvirkning på regnskabet. Dette er for at sikre et retvisende billede af regnskabet.

5.5 Noter

For virksomheder fra og med regnskabsklasse c, er der i ÅRL §88 et krav om oplysning af en virksomheds anlægsaktiver – herunder udviklingsprojekter – vedhæftet er krav til opbygning af noten:

§ 88. For hver post under anlægsaktiver skal kostpris, opskrivninger samt ned- og afskrivninger oplyses således:

1) Kostprisen:

- a) Kostprisen ved det foregående regnskabsårs slutning uden op-, ned- og afskrivninger,
- b) tilgang i årets løb, herunder forbedringer,
- c) afgang i årets løb,
- d) overførsler i årets løb til andre poster og
- e) den samlede kostpris på balancetidspunktet.

2) Opskrivninger:

- a) Opskrivninger ved det foregående regnskabsårs slutning,
- b) årets opskrivninger,
- c) årets tilbageførsler af tidligere års opskrivninger og
- d) de samlede opskrivninger på balancetidspunktet.

3) Ned- og afskrivninger:

- a) Ned- og afskrivninger ved det foregående regnskabsårs slutning,
- b) årets nedskrivninger,
- c) årets afskrivninger,
- d) årets ned- og afskrivninger på afhændede og udrangerede aktiver,
- e) årets tilbageførsler af tidligere års nedskrivninger samt tilbageførsel af de samlede af- og nedskrivninger på aktiver, der i året er afhændet eller udgået af driften, og
- f) de samlede af- og nedskrivninger på balancetidspunktet.

Stk. 2. Stk. 1 finder med de fornødne tilpasninger anvendelse for hver post under anlægsaktiver der, måles til dagsværdi efter §§ 37-38 eller til indre værdi efter § 43 a.

Det ses i ovenstående at en virksomhed skal specificere hver gruppe af anlægsaktiver i noten f.eks. udviklingsprojekter under udførelse og færdiggjorte udviklingsprojekter. I noten skal der oplyses om kostpris, opskrivninger samt ned- og afskrivninger, alle disse værdier skal opgøres primo og vise årets bevægelser. I forhold til udviklingsprojekter vil man i noten kunne se når et udviklingsprojekt er færdigt, da det ville være en afgang ved udviklingsprojekter under udførelse og en tilgang ved færdiggjorte udviklingsprojekter, dette gør at en eventuel regnskabsbruger kan følge udviklingen.

Udover notekravet om anlægsaktiver er det i ÅRL §88a skrevet at ”Virksomheden skal oplyse om de særlige forudsætninger, som ligger til grund for indregning og måling af udviklingsprojekter og skatteaktiver.” Det er ikke nærmere beskrevet hvad der menes med

særlige forhold, hvorfor der er søgt fortolkningshjælp i E&Y's indsigt i årsregnskabsloven. E&Y beskriver at eksempler på særlige forhold kunne være:

(... Det kan for eksempel være oplysninger om den forventede fremdrift i projekterne og det forventede marked for det udviklede produkt m.v. Oplysninger skal være konkrete i forhold til de enkelte projekter)

Kilde: E&Y, indsigt i årsregnskabsloven 2020/21, side 264.

Som det beskrives i ovenstående tekst, skal en virksomhed ved oplysning om særlige forhold gøre dette specifikt for hvert udviklingsprojekt. Oplysninger kan ifølge ovenstående være forventet færdiggørelsestidspunkt samt hvor man forventer at kunne sælge eller anvende det der udvikles.

5.6 Egenkapital reserve

Virksomheder der indregner udviklingsprojekter, skal i deres egenkapital indregne en bunden reserve. (Kilde: ÅRL §83, stk. 2) Den bundne reserve som en virksomhed indregner i dens egenkapital, skal til svare værdien af de indregnede udviklingsomkostninger. Da værdien af reserven for udviklingsprojekter skal til svare den indregnede værdi, vil reserven blive reduceret med de afskrivninger der er årligt på færdiggjorte udviklingsprojekter. Da reserven er bunden, vil en virksomheden ikke kunne bruge den til betaling af udbytte. Det skal bemærkes at kravet om en reserve kun omfatter internt oparbejdede udviklingsprojekter, hvorfor udviklingsprojekter overtaget f.eks. ved køb af en virksomhed, ikke skal have en bunden reserve. (Kilde: E&Y, indsigt i årsregnskabsloven 2020/21, side 442)

5.7 Delkonklusion

Præsentationen af udviklings- og forskningsomkostninger kan være meget forskellig, da forskningsomkostninger ikke kan indregnes i balancen, skal de indgå i en virksomheds resultatopgørelse. Forskningsomkostninger vil være en del af den anvendte regnskabspraksis for det område det er udgiftsført under. Udviklingsomkostninger kan både blive indregnet i balancen eller indgå i resultatopgørelsen for virksomheder i regnskabsklasse b og c-mellem, mens virksomheder i regnskabsklasse c-stor og d skal indregne udviklings projekter. Hvis en virksomhed vælger at indregne udviklingsomkostninger, skal den uagtet størrelse, opfylde flere krav, herunder indregning af en bunden reserve i egenkapitalen, samt en note med særlige forudsætninger for indregning af udviklingsprojekter herunder fremdrift i projekt.

Virksomheder i regnskabsklasse c og d skal desuden ved indregning af udviklingsprojekterne vise disse i anlægsnoten, derudover skal der i ledelsesberetningen oplyses om forsknings- og udviklingsaktiviteter.

6 Analyse

I det følgende afsnit vil der blive opstillet et udviklingsprojekt, hvor en fiktiv virksomhed følges fra start til slut. Her vil der blive taget stilling til, hvilke overvejelser en virksomhed kan have, samt hvilke krav virksomheden vil skulle overholde. Det vil løbende blive vurderet og analyseret på, om virksomheden blot ved overholdelse af kravene til udviklingsprojekter kan opretholde det retvisende billede.

6.1 Case

Virksomheden Maskiner A/S producerer gravemaskiner og lignende til bygge- og anlægsbranchen. Maskiner A/S har modtaget forespørgsler fra nogle af dens kunder, på en mindre model af dens eksisterende gravemaskine. Kunderne har forespurgt en mindre model, da de generelt er meget tilfredse med gravemaskinernes kvalitet, men grundet nogle bygge- og anlægsprojekter, som kunderne skal i gang med, finder sted i større metropoler med begrænset plads, er det vurderet, at de eksisterende modeller er for store og derfor ikke kan anvendes. Grundet forespørgsler fra kunder på en mindre model af Maskiner A/S' gravemaskine har virksomheden besluttet sig for at undersøge muligheden for at udvikle en ny maskine, som kan opfylde kundernes ønsker. I starten vil Maskiner A/S undersøge, hvorvidt det er muligt og rentabelt at udvikle en ny og mindre model af gravemaskiner til deres sortiment. Der vil i den følgende analyse blive vist og vurderet på de krav virksomheden skal overholde og hvilke type omkostninger den afholder.

6.2 År 1. undersøgelse af muligheden for udvikling af ny gravemaskine

Maskiner A/S har i forbindelse med en stigende efterspørgsel fra kunder valgt at undersøge muligheden for at udvikle en mindre model af gravemaskiner for at udvide deres sortiment til kundernes behov. Selvom Maskiner A/S har en stor og lang erfaring med udvikling af bl.a. gravemaskiner, er virksomheden i tvivl om, hvorledes det er muligt at udvikle en mindre model. Grundet tvivlen om muligheden for udvikling af en mindre model af en gravemaskine, har Maskiner A/S nedsat en gruppe af medarbejdere, som skal undersøge, hvorvidt dette er muligt. Samtidig har ledelsen iværksat et samarbejde med en konsulent virksomhed, der anvendes efter behov. Maskiner A/S har desuden besluttet sig for at undersøge, hvorvidt en mulig ny mindre model af deres gravemaskine, kan indbringe nok, da det erfaringsmæssigt kan være dyrt og udvikle de nye maskiner. Undersøgelsen er ved udgangen af regnskabsåret afsluttet, denne viser

at man godt kan udvikle en mindre model af gravemaskinen. Yderligere har virksomheden efter drøftelser med kunder og undersøgelse af markedet generelt, fundet frem til at det vil være lønsomt for virksomheden at udvikle den nye gravemaskine. Sideløbende med undersøgelserne er der blevet udarbejdet budgetter og tidsplaner på baggrund af tidligere erfaring. Maskiner A/S har desuden udarbejdet en plan over, hvordan den nye gravemaskine skal udvikles og sikret sig dette er muligt. På baggrund af ovenstående har Maskiner A/S besluttet sig for at påbegynde udviklingen af den nye maskine, fra starten af næste regnskabsår.

Det fremgår af ovenstående at Maskiner A/S har undersøgt muligheden for udviklingen af en ny maskine og fundet frem til, at dette er muligt og lønsomt. Maskiner A/S har derfor besluttet sig for at starte udviklingsprojektet

Maskiner A/S har indledningsvist til de første undersøgelser afholdt omkostninger til både løn og konsulentydelse. For at finde ud af hvordan disse omkostninger skal klassificeres i årsrapporten, skal det først afklares, hvilken type omkostning der er tale om. For at kunne afklare, hvilken type omkostning, der er tale om, skal det afklares hvad der definerer forsknings- og udviklingsomkostninger. Efterfølgende skal det afklares, hvad der definerer et aktiv for at kunne vurdere, hvorvidt omkostningerne kan indregnes som et aktiv. Jeg starter med at vurdere om omkostningerne kan indregnes i balancen, efter det vil jeg vurdere om det er forsknings- eller udviklingsomkostninger. Som beskrevet i afsnit 3.1 er et aktiv defineret ud fra nedenstående kriterier:

- Virksomhedens kontrol
- Resultat af tidligere begivenheder
- Fremtidige økonomiske fordele

Virksomhedens kontrol:

I afsnit 3.1 kom vi frem til at hvis en virksomhed skulle have kontrol over et aktiv, krævede dette, at den har dispositionsretten og de økonomiske fordele/risici ved projektet. Maskiner A/S har startet sit eget udviklingsprojekt og står selv for alle omkostninger, desuden har man fuld kontrol over projektet. Eftersom Maskiner A/S selv betaler for de løbende omkostninger i udviklingsprojektet og selv ejer projektet vurderes det, at projektet er under virksomhedens kontrol.

Resultat af tidligere begivenheder:

Da de omkostninger, der er blevet betalt til undersøgelsen, af om man kan udvikle en mindre model af en gravemaskine, har været afholdt i løbet af året og af virksomheden selv, vurderes det at kriteriet, om at aktivet skal være et resultat af tidligere begivenheder, kan overholdes.

Fremtidige økonomiske fordele:

Det sidste kriterie der kræves for, at noget kan indregnes som et aktiv, er at det skal bringe virksomheden fremtidige økonomiske fordele. Det vurderes ud fra de oplysninger, der er beskrevet, at der ikke er grundlag for, at dette kriterie kan overholdes. Den manglende overholdelse af dette kriterie skyldes, at der i starten var tale om en undersøgelse der skulle klarlægge, hvorvidt det var muligt at udvikle en mindre gravemaskine. Da Maskiner A/S påbegyndte sin undersøgelse, kunne den derfor ikke vide, om det ville resultere i fremtidige økonomiske fordele, da undersøgelsen kunne have vist det ikke var muligt.

Kriterierne for indregning af aktiver kan jf. ovenstående ikke overholdes, hvorfor udgifterne skal føres over resultatopgørelsen. Der er dog stadig tvivl om hvorvidt der er tale om forsknings- eller udviklingsomkostninger, hvorfor der ses på definitionen for disse:

I de tidligere afsnit 3.3.1 og 3.3.2, er definitionerne gennemgået disse var:

Forskning omfatter grundlæggende undersøgelser iværksat af en virksomhed for at opnå ny videnskabelig eller teknisk viden og indsigt.

Kilde Regnskabsvejledning, FSR, 2016, side 39.

Udvikling omfatter anvendelse af forskningsresultater eller anden viden til fremstilling af nye eller væsentligt forbedrede produkter eller processor forud for påbegyndelsen af en erhvervmæssig udnyttelse.

Kilde: Regnskabsvejledningen, FSR, 2016, side 39.

Ud fra definitionen på forskningsudgifter fremgår det at, disse bl.a. består af undersøgelser i virksomheden, som skal skaffe den ny teknisk viden. Maskiner A/S har som beskrevet i teksten undersøgt, hvorvidt det var muligt at udvikle en ny model af en gravemaskine. Jeg vurderer at de afholdte omkostninger i året, passer på definitionen for forskningsomkostninger. Det er beskrevet i eksemplerne til forskningsomkostninger i afsnit 3.3.1, at forskningsomkostninger

bl.a. er omkostninger til udformning, design og evaluering af nye produkter, jeg vurderer en ny gravemaskine, passer til den definition. Det vurderes samtidig at de omkostninger, der har været til at udarbejde budgetter og arbejdsplan må indgå under evalueringen af det nye produkt og være afholdt for, at vurdere om projektet var muligt at færdiggøre og finansielt interessant.

På baggrund af, at virksomheden i 1. år af undersøgelsesfasen har afholdt omkostninger, som hovedsageligt baserer sig på indledende undersøgelser af, hvorvidt det er muligt at udvikle en ny model af en gravemaskine og samtidig design og udformning af en ny model, er det min vurdering, at der er tale om forskningsomkostninger. Eftersom der er tale om forskningsomkostninger og virksomheden tilhører regnskabsklasse c-mellem, kommer der et oplysningskrav i regnskabet. Maskiner A/S skal som følge af de afholdte forskningsomkostninger give en oplysning om disse forskningsaktiviteter i ledelsesberetningen jf. ÅRL §99, stk. 8. I ÅRL er dette ikke videre beskrevet, hvad der skal oplyses i ledelsesberetningen. Det fremgår blot at ledelsesberetningen skal indeholde en beskrivelse af forsknings- og udviklingsaktiviteter. Da loven ikke indeholder en mere præcis formulering af, hvad der skal oplyses, vurderes det, at Maskiner A/S blot behøver at beskrive, at den har afholdt udgifter til undersøgelse af, om det er muligt at designe nye maskiner som er efterspurgt i markedet. Et eksempel kunne være: Maskiner A/S har oplevet en ændring i kundernes ønsker og behov til funktioner i virksomhedens maskiner, derfor har der i året været undersøgelser der skulle klarlægge mulighederne for nye modeller, som kan tilfredsstille kundernes efterspørgsel.

I ovenstående eksempel vurderes det at Maskiner i en tilfredsstillende grad ville overholde oplysningskravet, da det er beskrevet hvad der er afholdt omkostninger til og hvorfor. Det kan diskuteres om man burde inkludere en oplysning om omkostningernes påvirkning af årets resultat, for at opretholde det retvisende billede. I dette tilfælde har Maskiner A/S, brugt 1 mio. DKK på forskningsomkostninger mens der er et overskud på 500.000 i året. Da de afholdte forskningsomkostninger er dobbelt så høje som overskuddet i året, vurderes det relevant for regnskabsbruger at vide, hvorfor denne oplysning vurderes at burde indgå i ledelsesberetningen. Der kunne oplyses om omkostningernes effekt, ved at tilføje en linje i ledelsesberetningen lignende: Årets resultat har været negativt påvirket af forskningsomkostninger på t.DKK 1.000. Oplysning om påvirkning af årets resultat kræver dog at virksomheden kan opgøre disse pålideligt, så der ikke er misvisende oplysninger i ledelsesberetningen.

6.3 År 2 begyndelse af udviklingsprojekt

Maskiner A/S besluttede i det foregående regnskabsår at påbegynde udviklingen af ny gravemaskine. Der blev i det foregående år, redegjort for, at udviklingen af en ny mindre gravemaskine var muligt og der blev lagt budgetter og planer for, hvor lang tid udviklingsprojektet skulle tage og hvad det ville koste. Budgettet for udviklingen af den nye maskine indeholder udgifter for t.DKK 2.000, og det forventes færdiggjort på 2 år. Til at finansiere udviklingen af den nye maskine, blev det besluttet, at der skulle optages et lån i banken på t.DKK 1.000 mens resten vil blive trukket fra virksomhedens likvide beholdninger. Udviklingsprojektet er derfor startet med at sørge for, at den nødvendige finansiering kunne sikres ved at forespørge banken om et lån på t.DKK 1.000. Banken har bevilliget lånet, hvorfor finansieringen er sikret. Maskiner A/S har tidligere afholdt udviklingsprojekter og vil i lighed med tidligere gerne indregne omkostninger til det igangværende udviklingsprojekt i dens balance, i forbindelse hermed vil jeg analysere og vurdere på om kravene til indregning, som er gennemgået i afsnit 3.1, 3.2 og 4.2.1, overholdes. Jeg starter med at vurdere om det er forsknings- eller udviklingsomkostninger Maskiner A/S afholder i året. Definitionerne på forsknings- og udviklingsomkostninger er gennemgået i afsnit 3.3.1 og 3.3.2. Jeg vurderer med baggrund i definitionerne, at der er tale om udviklingsomkostninger, da disse er defineret som følger:

Udvikling omfatter anvendelse af forskningsresultater eller anden viden til fremstilling af nye eller væsentligt forbedrede produkter eller processor forud for påbegyndelsen af en erhvervsmæssig udnyttelse.

Kilde: Regnskabsvejledningen, FSR, 2016, side 39.

Maskiner A/S er i året begyndt at udvikle en ny gravemaskine, som en udvidelse af deres sortiment. Sidste år afklarede Maskiner A/S, at det var muligt at producere en ny model af deres gravemaskine, hvorfor der blev udarbejdet planer og budgetter til udviklingen af den nye gravemaskine. Den viden som Maskiner A/S fik sidste år anvendes nu til at fremstille et nyt produkt som passer med definitionen ovenfor. Derfor vurderer jeg at der er tale om en udviklingsomkostning.

Jeg vil nu analysere og vurdere på om virksomheden overholder kravene til indregning af udviklingsprojekter i 4.2.1, disse krav er:

Indregning af udviklingsprojekter i balancen forudsætter, at lovens generelle bestemmelser for indregning og måling kan opfyldes. Derudover skal virksomheden kunne demonstrere og dokumentere, at alle følgende kriterier er opfyldt:

- Projektet er teknisk muligt at færdiggøre.
- Virksomheden har til hensigt at udnytte projektet.
- Virksomheden har evnen til at anvende eller sælge det endelige produkt eller proces.
- Virksomheden har udarbejdet en plan for, hvordan fremtidige økonomiske fordele udnyttes.
- Virksomheden har tilstrækkelige ressourcer til at færdiggøre projektet.
- Kostprisen kan opgøres pålideligt.

6.3.1 Projektet er teknisk muligt at færdiggøre

Maskiner A/S har i forbindelse med forskningsprojektet i sidste regnskabsår, udarbejdet planer for, hvordan udviklingen af den nye gravemaskine skal foregå samt hvilke materialer, der skal anvendes i produktionen. Efter afslutningen af forskningsprojektet og på baggrund af de udarbejdede planer, vurderede virksomheden, at den havde evnerne og teknologien til at gennemføre udviklingsprojektet. På baggrund af de planer Maskiner A/S i forvejen har udarbejdet, vurderes det, at kravet om, at det skal være teknisk muligt at færdiggøre projektet, er overholdt.

6.3.2 Virksomheden har til hensigt at udnytte projektet

Den nye gravemaskine, er blevet designet efter ønsker fra eksisterende kunder. Da maskinen er designet til de eksisterende kunder og formålet er at sælge den nye gravemaskine til bl.a. de eksisterende kunder, overholder virksomheden kravet om at have til hensigt at udnytte projektet.

6.3.3 Virksomheden har evnen til at anvende eller sælge det endelige produkt eller proces

Maskiner A/S har en stor erfaring indenfor salg af maskiner til bygge- og anlægsbranchen, de besidder derfor allerede et stort netværk af kunder, og har stor erfaring med eksport af

maskinerne. Med den erfaring som Maskiner A/S har og det faktum, at kunder aktivt efterspørger en mindre model af deres gravemaskine, vurderes det, at de har både evnen og hensigten til at sælge det udviklede produkt.

6.3.4 Virksomheden har udarbejdet en plan for, hvordan fremtidige økonomiske fordele udnyttes

Det er hensigten, at den udviklede maskine skal produceres og sælges til forskellige kunder, hvorfor den vil bidrage med løbende indtjening til virksomheden. Det vurderes, at kravet overholdes, da det er undersøgt, hvorvidt der er interesse for den nye gravemaskine og Maskiner A/S desuden planlægger at sælge den udviklede maskine.

6.3.5 Virksomheden har tilstrækkelige ressourcer til at færdiggøre projektet

Under forskningsfasen som Maskiner A/S gennemgik sidste år, blev der udarbejdet budgetter og arbejdsplaner, hvor det blev vurderet at udviklingen af en ny gravemaskine vil koste 2 mio. dkk. For at finansiere udviklingen af en ny gravemaskine er der optaget et lån i banken på 1 mio. dkk, mens resten af udviklingsprojektet bliver finansieret igennem den likvide beholdning. Med baggrund i de udarbejdede budgetter og det faktum at lånefinansiering allerede er sikret, vurderes det at Maskiner A/S har tilstrækkeligt med ressourcer til at færdiggøre projektet, hvorfor kravet er overholdt.

6.3.6 Kostprisen kan opgøres pålideligt

Maskiner A/S har flere gange haft udviklingsprojekter og har i forbindelse med disse, anskaffet forskellige registreringssystemer, hvorfor de kan opgøre omkostninger forbrugt på forskellige udviklingsprojekter individuelt. Til at registrere omkostninger korrekt har Maskiner A/S bl.a. et tidsregistreringssystem med individuelle registreringskoder til hvert udviklingsprojekt. Registreringssystemet til måling af lønomkostninger, fordeler omkostninger til løn efter de registrerede timer til udviklingsprojektet opholdt mod de samlede timer for måneden pr. medarbejder. Yderligere har virksomheden et lagerstyringssystem, hvor alle køb af materialer registreres. Lagerstyringssystemet har et integreret projektmodul, der gør det muligt for virksomheden at trække varer fra lageret, som efterfølgende bliver registreret på udviklingsprojektet. Maskiner A/S har som det læses ovenfor altså de nødvendige

registreringssystemer til at opgøre en pålidelig kostpris, da der både kan redegøres for løn og materiale køb, som udgør virksomhedens direkte omkostninger i udviklingsprojektet. Havde Maskiner A/S valgt at indregne indirekte produktionsomkostninger og finansieringsomkostninger, ville det kræve yderligere registreringssystemer så disse kunne måles pålideligt, virksomheden har dog vurderet, at de er af en så uvæsentlig karakter, at disse ikke vil blive medtaget i kostprisen.

Jeg vurderer ud fra det ovenstående, at Maskiner A/S overholder alle krav til indregning af udviklingsprojekter, efter de særlige indregningsregler for udviklingsprojekter beskrevet i afsnit 4.2.1. Det vil i det følgende analyseres og vurderes om reglerne for indregning af immaterielle aktiver, som er beskrevet i afsnit 3.2, kan overholdes.

Kravene til indregning af immaterielle anlægsaktiver er:

- Aktivt skal være identificerbart
- Aktivt skal være ikke-monetært
- Uden fysisk substans

6.3.7 Aktivt skal være identificerbart

Det vurderes, at det vil være muligt at identificere aktivt, da virksomheden har udarbejdet arbejdsplaner og produktionsmanualer, desuden er der begyndelsen af en prototype af maskinen, som passer overens med de udviklede arbejdsplaner og produktionsmanualer.

6.3.8 Aktivt skal være ikke-monetært

De arbejdshandlinger og produktionsmanualer virksomheden er i gang med at udvikle, vurderes at være ikke-monetære.

6.3.9 Aktivt skal være uden fysisk substans

Det vurderes ikke at udviklingsprojektet har en fysisk substans. Selvom Maskiner A/S har en demomodel, anses det samlede udviklingsprojekt ikke for at have en fysisk substans. Det vurderes ikke at udviklingsprojektet har en fysisk substans, da projektet egentligt udvikler de nødvendige manualer og planer til at producere maskinen. Et biprodukt af de udviklede

manualer og planer er en demo model, da denne er til for at kontrollere, at det hele virker som tiltænkt.

Jeg vurderer, at kravene for immaterielle anlægsaktiver kan overholdes, hvorfor det nu vil blive vurderet om de generelle krav til indregning af et aktiv kan overholdes. Betingelserne for at kunne indregne et aktiv er som beskrevet i afsnit 3.1:

- Aktivet skal være under virksomhedens kontrol
- Aktivet skal være resultatet af tidligere begivenheder
- Aktivet skal bringe fremtidige økonomiske fordele

6.3.10 Aktivet skal være under virksomhedens kontrol

Maskiner A/S har selv kontrollen over udviklingen af den nye gravemaskines model. Det er Maskiner A/S selv, der har påbegyndt udviklingen af den nye model, og de har dispositionsretten over det udviklede. Derfor vurderes betingelsen overholdt.

6.3.11 Aktivet skal være resultatet af tidligere begivenheder

Betingelsen vurderes overholdt, da omkostninger er afholdt i løbet af året og brugt i udviklingen af den nye gravemaskine.

6.3.12 Aktivet skal bringe fremtidige økonomiske fordele

Hele bevæg grundlaget for det nye udviklingsprojekt, var en efterspørgsel fra kunder der ønskede en mindre model af en gravemaskine. Eftersom hele bevæggrunden for at igangsætte udviklingsprojektet var en efterspørgsel i markedet, vurderes det overvejende sandsynligt at den nye gravemaskine vil tilbringe Maskiner A/S fremtidige økonomiske fordele.

Maskiner A/S er selv kommet i tvivl om muligheden for fremtidige økonomiske gevinster, da verden er blevet ramt af en COVID-19 en global epidemi, der har sat sine spor i markedet, da de store bygge- og anlægsprojekter generelt er sat på pause eller aflyst. Grundet pausen og aflysningerne i bygge- og anlægsprojekter har flere af virksomhedens kunder tilkendegivet, at de ikke vil være i stand til at købe den nye gravemaskine, som det ellers var tiltænkt. Den nye tvivl i bygge- og anlægsbranchen koblet med, at kunderne ikke længere kan købe den nye model, har gjort at Maskiner A/S ikke længere er sikre på, hvorvidt det er muligt at opfylde

indregningskriterierne for et aktiv, hvorfor ledelsen er kommet i tvivl om hvad man kan gøre, de har derfor valgt at udgiftsføre årets udviklingsomkostninger.

Det vurderes at selvom der er general aktivitets nedgang i bygge- og anlægsbranchen grundet COVID-19, ville kravet om fremtidige økonomiske fordele stadig kunne overholdes. Det må forventes at COVID-19 er en midlertidig begivenhed, og at bygge- og anlægsbranchen vil forøge aktiviteten igen i de kommende år, hvorfor der findes overvejende sandsynligt at virksomhedens kunder stadig i fremtiden vil skulle bruge den nye maskine og dermed sikre Maskiner A/S fremtidige økonomiske fordele.

6.3.13 Præsentations- og oplysningskrav

Som beskrevet i det foregående har Maskiner A/S valgt at udgiftsføre sine udviklingsomkostninger, da de selv mener der er tvivl om muligheden for at opnå fremtidige økonomiske fordele. Da Maskiner A/S har valgt at udgiftsføre udviklingsomkostninger, vil de blive ført over resultatopgørelsen. I resultatopgørelsen vil udgifterne indgå i den område de vedrører, løn under personaleomkostninger og materialer under vareforbrug. Når udviklingsomkostningerne udgiftsføres, vil der komme krav til oplysninger i regnskabet i form af noter og oplysning i ledelsesberetningen, som beskrevet i afsnit 5.4.

Maskiner A/S skal da det er en regnskabsklasse c-mellem og der er afholdt omkostninger til udvikling i året, oplyse om forsknings- og udviklingsaktiviteter i ledelsesberetningen. Det vurderes, at en tekst som: ”Selskabet har i 2020 påbegyndt arbejdet med udviklingen af en ny maskinmodel, aktiviteten er igangsat for at tilfredsstille kunders efterspørgsel. Selskabet vil fortsætte deres udviklingsaktiviteter næste år, hvor det forventes færdiggjort.” Jeg vurderer at teksten vil overholde kravet om oplysning af forsknings- og udviklingsaktivitet. Jeg vurderer herudover at en eventuel information om forventede restudgifter til udviklingsprojektet og omkostninger afholdt i året kunne være relevant for regnskabsbrugere. Grundet valget om at udgiftsføre udviklingsomkostningerne i året, er der ikke yderligere oplysnings- eller præsentationskrav for virksomheden.

6.4 År 3 færdiggørelse af udviklingsprojekt

Maskiner A/S påbegyndte i det foregående regnskabsår udviklingen af en ny gravemaskine. Udviklingsprojektet er blevet færdiggjort i regnskabsåret, og man har modtaget de første ordre på den nye maskine. Omkostningerne til udviklingsprojektet blev i det foregående år udgiftsført, da virksomheden var i tvivl om muligheden for fremtidige økonomiske fordele. Maskiner A/S overskred i seneste regnskabsår de nedre grænser for regnskabsklasse C-stor, hvilket også er forventningerne til indeværende regnskabsår. Som følge heraf skal Maskiner A/S i indeværende regnskabsår aflægge årsregnskab efter reglerne for regnskabsklasse C-stor. For virksomheder, som aflægger årsrapport efter regnskabsklasse C-stor er der krav om, at udviklingsprojekter indregnes i balances, såfremt de opfylder indregningskriterierne.

Der blev i afsnit 6.3 redegjort for, at Maskiner A/S overholdt alle krav til indregning af udviklingsprojektet, men da virksomheden selv var i tvivl, valgte man at udgiftsføre omkostningerne. I indeværende regnskabsår vurderer ledelsen i Maskiner A/S nu, at der vil tilgå fremtidige økonomiske fordele, dette bl.a. grundet de eksisterende ordrer, samt en positiv udvikling i markedet for bygge- og anlægsbranchen. Derfor skal Maskiner A/S i året indregne udviklingsprojektet som et aktiv i balancen.

Grundet overgangen fra regnskabsklasse c-mellem til c-stor er det muligt for Maskiner A/S at indregne udviklingsomkostninger bagud i tid, det vil sige de udviklingsomkostninger der sidste år blev udgiftsført, kan ændres i sammenligningstallene så de er aktiveret sammen med resten af udviklingsomkostninger i året. For at kunne indregne tidligere udgiftsførte udviklingsomkostninger, skal kravene til indregning af udviklingsomkostninger i balancen dog være overholdt på det tidspunkt, udviklingsomkostningerne blev udgiftsført. Ledelsen i Maskiner A/S vurderede sidste år, at de ikke kunne leve op til kravene om aktivering af udviklingsomkostningerne, hvorfor man i året har valgt kun at aktivere de nytilkomne udviklingsomkostninger.

6.4.1 Behandling af det færdiggjorte udviklingsprojekt

Da Maskiner A/S tidligere har haft indregnet udviklingsomkostninger, vil indregningen af udviklingsomkostninger i året ikke medføre en ændring i den anvendte regnskabspraksis. Maskiner A/S skal dog oplyse i den anvendte regnskabspraksis at de er gået fra en c-mellem til

en c-stor virksomhed. Udviklingsprojektet som Maskiner A/S har færdiggjort i regnskabsåret, vil i balancen løbende være bogført på udviklingsprojekter under udførelse, da udviklingsprojektet er færdiggjort ved udgangen af regnskabsåret, skal de indregnes i balancen under posten for færdiggjorte udviklingsomkostninger.

I forbindelse med færdiggørelsen af udviklingsprojektet skal der bestemmes en levetid/brugstid for det udviklede jf. afsnit 4.2.4. Maskiner A/S har stor erfaring med indenfor maskiner i bygge- og anlægsbranchen. Det er vurderet at maskinen vil have en levetid på 8-10 år. Vurderingen af en levetid/brugstid på 8-10 år stammer fra det faktum, at der ikke plejer at være mange nye teknologier indenfor maskiner i bygge- og anlægsbranchen, hvorfor nødvendigheden for udvikling af nye modeller, til tilfredsstillelse af kunders behov og ønsker, ikke er ret stor. Ud fra oplysninger og viden fra afsnit 4.2.4 er der anvendt en levetid på 10 år, da der er mindre usikkerheder vedr. levetiden. Med de mindre usikkerheder in mente, overholder man ved valget af 10 år desuden ÅRL §43, stk. 2. jf. afsnit 4.2.4.

Når brugstiden er vurderet, skal der beregnes afskrivninger af udviklingsprojektet. Som gennemgået i afsnit 4.2.4 kan virksomheden afskrive efter fire forskellige metoder:

- Lineære afskrivninger
- Progressive afskrivninger
- Degressive afskrivninger
- Output baseret afskrivninger

Det vurderes at den output baserede metode for afskrivninger ikke kan anvendes ved udviklingsprojektet, da der ikke er en begrænsning for hvor mange af maskinerne man i realiteten kan udvikle. Den progressive metode vurderes heller ikke at kunne anvendes for virksomheden. Den progressive metode kan ikke anvendes, da det ville være svært at argumentere for, at den udviklede maskinmodel skulle undergå en stigende værdiforringelse år efter år. På samme måde vurderes det ikke, at den degressive metode finder anvendelse, da det ej heller vurderes, at den udviklede maskinmodel vil miste en stor del af sin værdi første år for så at have mindre værdifald med tiden. Det vurderes derfor, at den lineære metode vil være den mest retvisende afskrivningsmetode af anvende, hvorfor der afskrives lige store beløb år efter år.

Efter indregningen af udviklingsprojektet skal det årligt vurderes om der er indikationer på behov for at lave en nedskrivning. Processen for vurdering af nedskrivningsbehov er illustreret ved følgende:



Kilde: PWC, Regnskabshåndbogen, 2020, side 291

Jeg vurderer, at der ikke er nogen indikationer på nedskrivningsbehov af udviklingsprojektet. Vurderingen af, at der ikke er et nedskrivningsbehov, skyldes at udviklingsprojektet er færdiggjort i året og der er allerede modtaget ordrer på den ny udviklede maskine.

6.4.2 Notekrav

Virksomheden Maskiner A/S skal, grundet indregningen af udviklingsomkostninger i balancen, tilføje en anlægsnote i regnskabet, hvis den ikke i forvejen har anlægsnoten grundet andre anlægsaktiver. Anlægsnoten skal som beskrevet i afsnit 5.5 indeholde oplysninger for hver kategori af anlægsaktiver separat. Anlægsnoten skal opstilles så man kan se primo værdierne og årets bevægelser på kostprisen, af- og nedskrivninger samt opskrivninger. Jeg vurderer ikke at der vil kunne komme bevægelser i afsnittet for opskrivninger, da opskrivninger kræver at man kan indregne udviklingsprojektet til dagsværdi. Som gennemgået i afsnit 4.2.6.1 kræver indregning til dagsværdi, at aktivet handles på et aktivt marked, da udviklingsprojektet er unikt, vil det ikke være muligt at finde et aktivt marked hvor det handles, man kan derfor ikke beregne en dagsværdi af udviklingsprojektet. Kostprisen skal i anlægsnoten først føres som en tilgang under udviklingsprojekter under udførelse, efter det er færdiggjort, vil man så vise en afgang i udviklingsprojekter under udførelse og en tilgang ved færdiggjorte udviklingsprojekter. Der er som gennemgået tidligere i afsnittet ikke nogen indikationer på nedskrivningsbehov, så der vil ingen bevægelser være på nedskrivninger. Afskrivninger skal have en tilgang i året, på årets afskrivning som også udgiftsføres i resultatopgørelsen.

Maskiner A/S skal udover noten om anlægsaktiver, udarbejder en note om de særlige forhold der ligger til grund for indregningen af udviklingsomkostninger jf. afsnit 5.5. De særlige forhold

vil være forhold som fremdriften i udviklingsprojektet og det marked man forventer at sælge produktet til. Et eksempel for noten af de særlige forhold kunne være: Det igangværende udviklingsprojekt er blevet færdiggjort i året, og man har modtaget de første ordrer på den ny udviklede maskine. Maskinen er solgt til markedet for bygge- og anlægsprojekter.

Jeg vurderer at ovenstående eksempel på en note tekst vil overholde kravene i ÅRL, vedr. oplysning om de særlige forhold. Vurderingen understøttes i afsnit 5.5, hvor E&Y har foreslået ovenstående oplysninger til overholdelse af note kravet.

6.4.3 Oplysningskrav

Oplysningskravet i ledelsesberetningen er det samme hvis man indregner udviklingsomkostninger i balancen eller udgiftsføre dem i resultatopgørelsen. Maskiner A/S skal derfor stadig blot oplyse om de igangværende forsknings- og udviklingsprojekter, ligesom det var tilfældet da man udgiftsførte omkostninger. Teksten i ledelsesberetningen kunne være: Det igangværende udviklingsprojekt er blevet færdiggjort i året. Kunder har modtaget den nye maskinmodel godt, og salget er derfor allerede godt i gang.

Det vurderes at ovenstående tekst vil overholde oplysningskravet i ledelsesberetningen. Da projektet er færdiggjort og omkostningerne til udviklingsprojektet i året er aktiveret i balancen, har der ikke været en påvirkning af årets resultat, man kan samtidig se hvor meget der er brugt på udviklingsprojektet i året i anlægsnoten, derfor vurderer jeg ikke at det er relevant at oplyse om hvad projektet har kostet i året, da man kan læse det i anlægsnoten.

6.4.4 Reserven for udviklingsomkostninger

Når udviklingsomkostninger indregnes i balancen, skal der samtidig oprettes en bunden reserve i egenkapitalen som beskrevet i afsnit 5.6. Reserven er bunden og man kan derfor ikke betale udbytte af den, af denne grund er det også vigtigt at huske reserven da man ellers risikerer at udbetale udbytte ulovligt. Den indregnede reserve i egenkapitalen, skal beløbsmæssigt stemme med de indregnede udviklingsomkostninger, og vil derfor blive reduceret årligt med de afskrivninger der foretages på et færdiggjort udviklingsprojekt. Når udviklingsprojektet er færdig afskrevet og værdien 0 DKK vil reserven også være væk.

6.5 Fordele og ulemper

Der er forskellige fordele og ulemper for virksomheder der enten vælger at udgiftsføre deres udviklingsomkostninger, hvis det er muligt, eller som vælger at indregne dem i balancen. Hvis en virksomhed vil indregne sine udviklingsomkostninger i balancen, bliver der stillet mange krav til at sikre den korrekte behandling i regnskabet. Virksomheder der indregner sine udviklingsomkostninger skal bl.a. købe registreringssystemer så de kan opgøre kostprisen på udviklingsprojekter pålideligt, der kommer også flere krav til oplysninger og noter i regnskabet som man skal huske, hvilket vil medføre en administrativ belastning. Fordelen ved at aktivere udviklingsprojekter vurderes dog mange gange at være et mere retvisende regnskab, de omkostninger man har afholdt til et udviklingsprojekt er mange gange gået til at udvikle noget som skaber værdi for virksomheden, hvorfor det i mit perspektiv ikke altid er retvisende at udgiftsføre disse. Loven skriver da også at udviklingsprojekter skal indregnes hvis en manglende indregning gør at regnskabet er misvisende. Fordelene ved at udgiftsføre sine udviklingsprojekter, vil mange gange være besparelser og en lettere administration. Hvis man udgiftsfører udviklingsomkostningerne, skal man bl.a. ikke købe registreringssystemer, og der kommer færre krav til regnskabet. Ulempen ved ikke at indregne udviklingsomkostningerne vil være et regnskab der ser dårligere ud, i stedet for at oparbejde aktiver bliver virksomhedens resultat negativt påvirket i udviklingsårene, fremfor man kan sprede udgifterne ud over en afskrivningsperiode. Det vurderes at der både er fordele og ulemper ved indregning af udviklingsomkostninger og ved udgiftsføre dem i resultatopgørelsen, samlet set vurderes det dog af indregning af udviklingsomkostninger ofte vil give det mest retvisende billede, hvorfor dette er at foretrække hvis man har muligheden. Indregning af udviklingsomkostningerne vil dog medføre ekstra omkostninger, hvorfor virksomheder der ikke har råd til det selvfølgelig skal udgiftsføre omkostningerne hvis muligt.

7 Konklusion

De væsentligste forskelle for forskningsomkostninger og udviklingsomkostninger er, at forskningsomkostninger aldrig kan indregnes i balancen som et aktiv i modsætning til udviklingsomkostninger, som kan indregnes i balancen. Forskningsomkostninger er defineret som omkostninger, der skal sikre virksomheden ny viden og klarlægge, hvordan sådan en viden kan udnyttes. Udviklingsomkostninger fokuserer på arbejdet med en viden som virksomheden allerede besidder og kan bruges til udvikling af eller forbedring af produkter og processer i virksomheden.

En væsentlig forskel i udviklings- og forskningsomkostninger er derfor definitionerne på de to omkostningstyper. Forskningsomkostninger skal skaffe en virksomhed ny viden og klarlægge, hvordan man kan anvende den nye viden, mens udviklingsomkostninger anvender den viden, man har i virksomheden, til at videreudvikle på sine produkter og processer. Grunden til, at man ikke kan indregne forskningsomkostninger i balancen er, at man ikke kan bevise muligheden for, at forskningen vil tilbringe virksomheden fremtidige økonomiske fordele. Udviklingsomkostninger kan godt aktiveres i balancen, det kræver dog, at man bl.a. kan dokumentere, at det færdigudviklede produkt, vil give virksomheden fremtidige økonomiske fordele.

Indregningen af udviklingsomkostninger er frivilligt for virksomheder i regnskabsklasse B og C mellem. For virksomheder i regnskabsklasse C stor og D er det til gengæld påkrævet, at man indregner udviklingsomkostninger i balancen. Virksomheder i regnskabsklasse B og C mellem skal indregne udviklingsomkostninger, hvis den manglende indregning påvirker regnskabets retvisende billede. Ved indregning af udviklingsprojekter skal alle direkte omkostninger medtages i kostprisen, mens indirekte produktionsomkostninger og finansieringsomkostninger kan indregnes, dette er dog frivilligt. Vælger en virksomhed ikke at indregne sine udviklingsomkostninger i balancen, skal den omkostningsføre dem i resultatopgørelsen under de omkostningsgrupper de tilhører. Forskningsomkostninger behandles på samme måde, som udviklingsomkostninger, der omkostningsføres i resultatopgørelsen. Vælger en virksomhed at indregne sine udviklingsomkostninger, skal det indregnes til kostpris. Kostprisen for udviklingsprojektet omfatter som minimum de omkostninger, der kan henføres direkte til projektet. Efter indregning af udviklingsomkostninger, skal der fastsættes en levetid og omkostningerne skal afskrives over denne periode.

Et udviklingsprojekt skal – ligesom andre aktiver – løbende vurderes for om der er nedskrivningsbehov. Hvis det vurderes, at der er et nedskrivningsbehov, skal der beregnes en genindvindingsværdi, er genindvindingsværdien lavere end den regnskabsmæssige værdi, skal man nedskrive den regnskabsmæssige værdi til genindvindingsværdien.

Hvis det ikke er muligt at differentiere mellem udviklings- og forskningsfasen i et projekt, skal alle afholdte omkostninger udgiftsføres. Det skyldes, at man ikke kan opgøre en pålidelig kostpris. Det er derfor meget vigtigt for virksomheder at have tilstrækkeligt med systemer, der kan registrere og måle kostpriser pålideligt.

Præsentationen af udviklings- og forskningsomkostninger kan være meget forskellig. Hvis en virksomhed vælger at indregne udviklingsomkostninger, skal den uagtet størrelse, opfylde flere krav, herunder indregning af en bunden reserve i egenkapitalen, samt en note med særlige forudsætninger for indregning af udviklingsprojekter, herunder fremdrift i projektet. Virksomheder i regnskabsklasse C og D skal desuden ved indregning af udviklingsprojekterne vise disse i anlægsnoten. Alle virksomheder, der har forsknings- og udviklingsaktiviteter, skal oplyse om aktiviteten i ledelsesberetningen.

Analysen viste, at det kan være svært og administrativt tungt for en virksomhed at indregne udviklingsomkostninger. Det kan være udfordrende at finde ud af, hvilken type omkostning der er tale om. ÅRL indeholder ikke nogen klare definitioner, hvorfor man er nødt til at anvende IAS' fortolkningsbidrag, til at finde brugbare definitioner. Der er også en udfordring i, at man hele tiden skal vurdere, hvorvidt man fortsat overholder de mange krav, der er ved indregning af udviklingsprojekter i balancen.

8 Perspektivering

Under udarbejdelsen af analysen, vurderede jeg at minimums oplysningskravene i regnskabet ikke altid vil være nok til at sikre det retvisende billede i regnskabet.

Jeg vil i min perspektivering se på om det er nok for virksomheder at opfylde minimumskravene til ledelsesberetningen og notekravene når de har forsknings- og udviklingsprojekter.

Jeg vurderer at når virksomheder vælger at udgiftsføre deres forsknings- og udviklingsomkostninger, er kravet om beskrivelse af aktiviteten ikke nok til at sikre et retvisende billede. Udgiftsførte forsknings- og udviklingsomkostninger kan ikke ses i regnskabet, man er blot oplyst om at de har været der, det vil derfor være umuligt for en regnskabsbruger at se hvordan driften i selskabet udvikler sig, da man ikke ved hvordan forsknings- og udviklingsomkostninger har påvirket resultatet. Jeg vurderes derfor at man burde oplyse om årets forbrugte omkostninger til forsknings- og udviklingsaktiviteten, så regnskabsbrugere kan se påvirkningen af resultat, og dermed gennemskue hvordan selskabets egentlige drift udvikler sig.

9 Litteraturliste

Internetsider

IMD: Danmark er europamester i digitalisering – og nu nummer 3 i verden, <https://www.danskindustri.dk/di-business/arkiv/nyheder/2020/9/imd-danmark-er-europamester-i-digitalisering--og-nummer-3-i-verden/>, 2020, 23-4-21

Danmarks statistik, <https://www.statistikbanken.dk/FORSK01>, 2021 (17.04.2021)

Bøger

PricewaterhouseCoopers, 2020, Regnskabshåndbogen 2020, PricewaterhouseCoopers. (15.03.21).

Ernst & Young, 2021, Indsigt i årsregnskabsloven 2020/21, Ernst & Young. (15.03.21)

Bekendtgørelser mv.:

IAS 38, immaterielle aktiver.

IAS 36, Værdiforringelse af aktiver.

FSR - Danske revisorer ved foreningens regnskabstekniske udvalg, FSR, 2016, regnskabsvejledning for klasse b- og c-virksomheder

Lovbekendtgørelse nr. 838 af 8. august 2019, Årsregnskabsloven, med senere ændringer