

Activering van zelfontwikkelde software en websites in jaarrekeningen van Nederlandse ondernemingen vanaf 2005

Drs. R.M. van Ginkel RA en drs. A.J. van de Munt RA

Vanaf 2005 wordt voor veel grote Nederlandse bedrijven de toepassing van IAS-verslaggevingsrichtlijnen verplicht. Tot op heden bieden internationale verslaggevingsregels nogal wat interpretatieverschillen als het gaat om de activering van zelfontwikkelde software en ontwikkelde websites. Welke kosten wel en welke niet mogen worden geactiveerd en waar precies de scheidslijn ligt tussen de verschillende kostencategorieën, is veelal een grijs gebied. In dit artikel wordt getracht dit gebied zo helder mogelijk in kaart te brengen.

Inleiding

De begrippen zelfontwikkelde software en websites zijn in de afgelopen jaren vooral in de belangstelling komen te staan na de opkomst van de zogenaamde nieuwe economie-ondernemingen. Deze ondernemingen zijn en worden geconfronteerd met belangrijke uitgaven voor het ontwikkelen van software en websites. Daarmee ontstond ook een grotere behoefte aan duidelijkheid omtrent de behandeling van deze uitgaven in de jaarrekening. En dus rijst de vraag waar men in de wet- en regelgeving wat betreft externe verslaggeving handvatten kan vinden hoe om te gaan met deze uitgaven.

In dit artikel geven de auteurs u een indruk van de effecten van de verplichte toepassing van IFRS-regelgeving op de waardering van zelfontwikkelde software in de jaarrekening van Nederlandse ondernemingen. De onderliggende vraag is of met toepassing van de nieuwe regelgeving het inzicht wordt verbeterd op deze specifieke gebieden.

Nederlandse wet- en regelgeving

Inleiding

In BW2 Titel 9 is het begrip software of websites niet te vinden, er zal dus ergens anders moeten worden gezocht. Veelal wordt dan het eerst in de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving bij immateriële vaste activa gekeken. Dit ligt voor de hand als men de definitie van immateriële vaste activa bekijkt: 'Onder immateriële vaste activa worden begrepen identificeerbare niet-monetaire activa zonder fysieke gedaante die worden gebruikt voor de productie van goederen, levering van diensten, verhuur aan derden of voor administratieve doeleinden (RJ210.104)'. Deze definitie is de letterlijke vertaling van de definitie in IAS 38. Voorheen werden immateriële

vaste activa in de RJ omschreven als vaste activa welke niet stoffelijk van aard zijn en evenmin onder de financiële vaste activa kunnen worden begrepen.

Men zou hieruit kunnen concluderen dat software per definitie, mits wordt voldaan aan de activeringscriteria, moet worden geclassificeerd als immateriële vaste activa. Deze conclusie is voorbarig; er zijn meerdere mogelijkheden, waaronder materiële vaste activa en voorraden (waaronder onderhanden werk). Men kan de keuze bijvoorbeeld afhankelijk stellen van enerzijds de herkomst van de software, te onderscheiden zijn aangekocht en zelfontwikkeld, en anderzijds de bestemming van de software, waarbij eigen gebruik en gebruik door derden mogelijk zijn. Gebruik door derden is dan nog onder te verdelen in verkoop en het geven van gebruikersrecht. Vervolgens wordt nog onderscheid gemaakt tussen systeemsoftware en applicatiesoftware. Dat er dan nog ruimte blijft voor verschillende interpretaties, moge duidelijk zijn. Van Cuijk (1991) heeft bovenstaande gedachtegang verder uitgewerkt. Hij heeft hiervoor een onderzoek naar de praktijk van de verwerking van software bij 225 beursgenoteerde ondernemingen uitgevoerd. Omdat het onderzoek van Van Cuijk uitsluitend zelfontwikkelde software betreft, wordt aan de behandeling van aangeschafte software in de jaarrekening voorbijgegaan en wordt alleen intern ontwikkelde software behandeld. Van Cuijk komt tot de volgende opsplitsing:

- * Intern ontwikkelde software voor intern gebruik wordt geclassificeerd als immateriële vaste activa (software), waarbij de vorming van een wettelijke reserve verplicht is.

- * Intern ontwikkelde software voor extern gebruik wordt geclassificeerd als materiële vaste activa (andere vaste bedrijfsmiddelen) indien er sprake is van standaardsoftware. Indien er sprake is van contractsoftware, dient de software als onderhanden werk te worden geclassificeerd.

Hiermee wordt duidelijk dat het classificeren van zelfontwikkelde software niet zo eenduidig is als op het eerste gezicht mag worden aangenomen. Desondanks is de classificatie wel van belang voor de waardering van de zelfontwikkelde software. Het Besluit waardering activa is immers alleen van toepassing op materiële vaste activa, financiële vaste activa en voorraden, en niet op immateriële vaste activa. Daarmee is waardering tegen één van de varianten van actuele waarde, bij classificatie tot immateriële vaste activa, niet mogelijk.

Activering

De vraag die moet worden gesteld, is of alle kosten die worden gemaakt voor het ontwikkelen van software in de balans moeten of kunnen worden opgenomen of dat zij direct in de winst- en verliesrekening moeten worden verwerkt. Allereerst zal sprake moeten zijn van een actief. Een actief is een uit gebeurtenissen in het verleden voortgekomen middel, waarover de onderneming de beschikkingmacht heeft en waaruit in de toekomst naar verwachting economische voordelen naar de onderneming zullen vloeien. In de Nederlandse wet ontbreekt de definitie van een actief.

Vervolgens zal moeten worden beoordeeld of aan de activeringscriteria wordt voldaan. De activeringscriteria vereisen dat het waarschijnlijk is dat enig aan het actief verbonden toekomstig economisch voordeel naar de onderneming zal vloeien en dat het actief een kostprijs of waarde heeft waarvan de omvang met betrouwbaarheid kan worden vastgesteld. Wanneer de definitie van een actief wordt vergeleken met de activeringscriteria, blijkt dat het waarschijnlijk moet zijn dat toekomstige economische voordelen naar de onderneming vloeien. Daarnaast worden er aanvullende eisen gesteld aan de betrouwbaarheid van de vaststelling van de kostprijs of waarde van het actief.

Bij intern ontwikkelde immateriële vast activa en dus zelfontwikkelde software is het geven van een antwoord op de vraag of wordt voldaan aan de activeringscriteria lastiger. Allereerst kan het moeilijker zijn om te bepalen of en zo ja, wanneer er sprake is van een identificeerbaar immaterieel vast actief. Daarnaast is het moeilijker om de verkrijgings- c.q. vervaardigingsprijs vast te stellen. Het bepalen of er sprake is van waarschijnlijk toekomstige economische voordelen is een vraagstuk dat van toepassing is op alle activa.

In RJ 210 zijn voor intern ontwikkelde immateriële vaste activa aanvullende bepalingen opgenomen. Daarbij is met name het onderscheid tussen onderzoeks- en ontwikkelingskosten essentieel. De kosten van de onderzoeksfase horen thuis in de winst- en verliesrekening. De uitgaven in de ontwikkelingsfase moeten worden geactiveerd als wordt voldaan aan de in RJ 210.224 genoemde punten. Globaal gaat het om het volgende:

- * De technische uitvoerbaarheid om het actief te voltooien moet worden aangetoond.
- * De intentie om het actief te voltooien moet bestaan.
- * De onderneming moet in staat zijn het actief te gebruiken of te verkopen.
- * De onderneming dient aan te tonen dat er een markt bestaat of dat het actief intern bruikbaar is.
- * De uitgaven moeten tijdens de ontwikkelingsfase betrouwbaar kunnen worden vastgesteld.

Daarnaast worden enkele concrete voorbeelden gegeven van ontwikkelingsactiviteiten. Voor het kunnen vaststellen van de vervaardigingsprijs is een gedegen interne kostenadministratie en -toerekening essentieel. Alle kosten die worden gemaakt vanaf het moment waarop aan de activeringscriteria wordt voldaan, dienen te worden gealloceerd. Reeds gedane uitgaven die als kosten zijn verantwoord, mogen niet alsnog worden geactiveerd.

Het bovenstaande is afgeleid uit RJ 210, een bijna letterlijke vertaling van IAS 38. Opvallend daarbij is dat deze bepalingen in strijd zijn met de Nederlandse wetgeving zoals opgenomen in BW2 Titel 9. Intern ontwikkelde immateriële vaste activa mogen volgens de wet niet worden geactiveerd. Daarnaast vereist de Nederlandse wet dat er bij activering van kosten van onderzoek en ontwikkeling een wettelijke reserve wordt aangehouden. Deze vereiste kent IAS 38 niet.

Waardering

De Nederlandse wet staat waardering van immateriële vaste activa alleen toe tegen de verkrijgings- of vervaardigingsprijs. Ook in RJ 210 is dit het uitgangspunt. In het geval van zelfontwikkelde software zal een groot deel van de kosten bestaan uit direct toe te rekenen loonkosten van het eigen personeel, de direct toe te rekenen kosten van consultants en overige kosten. Daarnaast mag een op redelijke en consistente basis toe te rekenen deel van de overheadkosten worden toegerekend.

Afschrijvingen/bijzondere waardevermindering

Artikel 386 lid 3 BW2 Titel 9 zegt dat kosten van onderzoek en ontwikkeling moeten worden afgeschreven in ten hoogste vijf jaar. Dit in tegenstelling tot de bepaling in RJ 210.401, waarin wordt vermeld dat afschrijvingen stelselmatig dienen te geschieden op basis van de geschatte economische levensduur. Er bestaat een weerlegbaar vermoeden dat de economische levensduur maximaal twintig jaar bedraagt. In RJ 210.405 wordt expliciet genoemd dat de verwachte economische levensduur voor computersoftware veelal korter zal zijn en daarmee ook de afschrijvingstermijn.

Het onderscheid tussen onderzoeks- en ontwikkelingskosten is essentieel.

De afschrijvingsmethode die wordt gehanteerd, dient in overeenstemming te zijn met het patroon waarin de door het actief gegenereerde economische voordelen toevloeien aan de onderneming waarbij rekening wordt gehouden met een restwaarde.

De bepalingen inzake bijzondere waardeverminderingen worden vermeld in RJ 121. In hoofdlijnen komt het erop neer dat wanneer er sprake is van aanwijzingen dat een actief aan een bijzondere waardevermindering onderhevig is, er een vergelijking moet worden gemaakt tussen de realiseerbare waarde en de boekwaarde. Aanwijzingen kunnen worden gevonden in het dalen van de marktwaarde van een actief, duidelijke economische veroudering, onderrentabiliteit en/of beëindiging van activiteiten waarvoor het actief wordt ingezet.

Websites

In de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving, jaareditie 2002 is in RJ 210 een bijlage opgenomen die de status heeft van ontwerp-richtlijn. Deze bijlage behandelt de kosten van websites. Deze bijlage refereert in belangrij-



ke mate aan de inhoud van RJ 210 als het gaat om de onderzoeksfase en de ontwikkelingsfase. Specifieke aandacht is er voor kosten die samenhangen met contentontwikkeling voor het aanprijzen en promoten van eigen producten en diensten. Deze kosten moeten direct in de winst- en verliesrekening worden verantwoord. Daarnaast wordt specifiek vermeld dat kosten die samenhangen met de exploitatie van de website ook in de winst- en verliesrekening moeten worden verantwoord. Dit lijkt logisch maar blijktbaar is het onderscheid tussen exploitatie en ontwikkeling moeilijker te maken. Als laatste wordt opgemerkt dat de verwachte economische levensduur van websites kort is. Aangezien voor de ontwikkeling van websites tegenwoordig veelal gebruik wordt gemaakt van standaardpakketten, blijven er derhalve nauwelijks kosten over die voor activering in aanmerking kunnen komen.

International Accounting Standards

Inleiding

Net als in de Nederlandse wetgeving is in de International Accounting Standards geen specifieke richtlijn opgenomen inzake de activering van kosten van zelfontwikkelde software of websites. Ook hier moet aansluiting worden gezocht bij de richtlijn die handelt over immateriële vaste activa (IAS 38). Gerelateerd aan IAS 38 zijn de SIC-interpretaties *SIC-6 Cost of modifying existing software* en *SIC-32 Intangible assets - Web site costs*.

Voor de waardering van zelfontwikkelde software komt alleen de vervaardigingsprijs in aanmerking.

Activering

Onder IAS wordt een actief beschouwd als een uit gebeurtenissen in het verleden voortgekomen middel, waarover de onderneming de beschikkingsmacht heeft en waaruit in de toekomst naar verwachting economische voordelen naar de onderneming zullen vloeien. Hoewel in de Nederlandse wetgeving een definitie van een actief ontbreekt, wordt vorengenoemde definitie ook in Nederland algemeen gehanteerd.

De activeringscriteria vereisen dat het waarschijnlijk is dat enig aan het actief verbonden toekomstig economisch voordeel naar de onderneming zal vloeien en dat het actief een kostprijs of waarde heeft waarvan de omvang met betrouwbaarheid kan worden vastgesteld. Indien het immaterieel vast actief intern is gegenereerd, hetgeen bij zelfontwikkelde software het geval is, stelt IAS 38 aanvullende activeringscriteria. Alle uitgaven in de onderzoeksfase komen niet voor activering in aanmerking. Alle daaropvolgende uitgaven komen slechts voor activering in aanmerking indien:

- * het waarschijnlijk is dat met de uitgaven toekomstige economische voordelen zijn te behalen die groter zijn dan de bestede kosten;
- * de uitgaven betrouwbaar kunnen worden vastgesteld en toegerekend aan het actief.

In IAS 38 wordt ontwikkelde software expliciet genoemd als een voorbeeld van intern gegenereerde materiële vaste activa. Dit in tegenstelling tot de Nederlandse wetgeving, die hier enige onduidelijkheid over laat bestaan.

Ook onder IAS 38 blijft het onderscheid tussen de onderzoeks- en ontwikkelingsfase vaak lastig te bepalen. IAS 38 heeft de termen 'onderzoek' en 'ontwikkeling' gedefinieerd. Dit biedt enig houvast, hoewel natuurlijk de onderzoeksfase een breder begrip is dan de term onderzoek op zichzelf. IAS 38 stelt expliciet dat, indien het onderscheid tussen onderzoeks- en ontwikkelingskosten niet betrouwbaar kan worden vastgesteld, er sprake is van onderzoekskosten en derhalve activering niet mogelijk is.

Waardering

Voor de waardering van zelfontwikkelde software komt alleen de vervaardigingsprijs in aanmerking. Het gaat daarbij om de uitgaven tijdens de ontwikkelingsfase. Onder deze uitgaven worden verstaan alle kosten die direct zijn toe te rekenen aan de vervaardiging, of die daaraan op betrouwbare en consistente wijze kunnen worden toegerekend. Bij de ontwikkeling van software gaat het derhalve met name om de (directe) personeelskosten en een toerekenbaar deel van de overhead. In dit opzicht wijkt de Nederlandse wetgeving (RJ 210) niet af.

Afschrijvingen

Afschrijvingen dienen stelselmatig te geschieden op basis van de geschatte economische levensduur. Er bestaat een weerlegbaar vermoeden dat de economische levensduur maximaal twintig jaar bedraagt. De verwachte economische levensduur voor computersoftware zal echter korter zijn en daarmee ook de afschrijvingstermijn. IAS noemt hierbij computersoftware expliciet en noemt het waarschijnlijk dat de economische levensduur van deze software kort zal zijn.

De te hanteren afschrijvingsmethode dient de afnemende economische voordelen van het actief te reflecteren. De boekwaarde van het actief zal derhalve altijd minimaal een weergave moeten zijn van de toekomstige te behalen economische voordelen, rekening houdend met een restwaarde. Als dit niet betrouwbaar is vast te stellen, wordt de lineaire afschrijvingsmethode toegepast.

Jaarlijks moet worden vastgesteld of er sprake is van aanwijzingen dat een actief aan een bijzondere waardevermindering onderhevig is (impairment). Daarbij moet een vergelijking worden gemaakt tussen de realiseerbare waarde en de boekwaarde.

Kosten van websites (SIC32)

Ten aanzien van de ontwikkeling van websites onderscheidt SIC32 een viertal fasen:

- * planning;
- * ontwikkeling van de applicatie en de infrastructuur;
- * ontwikkeling van het grafisch ontwerp;
- * ontwikkeling van 'content' (de vaste inhoud van de website).

IAS 38 is niet van toepassing op immateriële vaste activa die zijn ontwikkeld en worden gehouden enkel en alleen ten behoeve van de verkoop door een onderneming. Websites die de verkoopactiviteiten ondersteunen en faciliteren vallen wel onder de definitie van IAS 38, mits wordt voldaan aan de daarin vermelde activeringscriteria.

In dit kader wordt de planningsfase beschouwd als onderdeel van de onderzoeksfase. De kosten in deze fase komen derhalve niet voor activering in aanmerking.

De overige genoemde fasen in de ontwikkeling van websites zijn aan te merken als ontwikkelingsfasen en kunnen, mits voldaan is aan de voorwaarden zoals genoemd in IAS 38, voor activering in aanmerking komen. Dit geldt derhalve ook voor de initiële ontwikkeling van de content. De operationele fase begint zodra de ontwikkeling van de website is afgerond. Het bijhouden van de content wordt beschouwd als onderhoud en niet levensduurverlengend, en komt derhalve niet voor activering in aanmerking.

Conclusie

Door recente ontwikkelingen is er in toenemende mate aandacht voor de problematiek van zelfontwikkelde software en websites wat betreft de externe verslaggeving. Ook in het recente verleden was deze aandacht er wel, maar dan alleen binnen de algemene aandachtspunten voor immateriële vaste activa. Veel van wat er de laatste jaren is verschenen aan regelgeving, is afgeleid van internationale verslaggevingsstandaarden. Op dit moment zijn er verschillen tussen de International Accounting Standards en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving in Nederland op het gebied van activering van zelfontwikkelde software.

Een belangrijke ontwikkeling is dat de kosten van zelfontwikkelde software en websites *moeten* worden geac-

tiveerd als wordt voldaan aan de genoemde criteria in RJ 210.224. Dit geldt ook voor IAS 38. Het simpelweg boeken van de kosten in de winst- en verliesrekening uit voorzichtigheid is dus niet langer toegestaan.

Ten aanzien van de kosten van zelfontwikkelde websites is de internationale regelgeving (onder andere door SIC32) op dit moment explicieter dan de in Nederland beschikbare ontwerprichtlijnen. Overigens worden in hoog tempo in international verband diverse richtlijnen opgesteld ten aanzien van kosten van websites. De verwachting is dat het International Accounting Standards Committee mede hierdoor spoedig meer uitgebreide regelgeving zal uitvaardigen. Duidelijk is in ieder geval dat de ontwikkeling naar meer eenduidige regelgeving de onderlinge vergelijkbaarheid van ondernemingen steeds groter maakt.

Voordat echter tot opname in de jaarrekening kan worden overgegaan, is het van belang dat aan de basisprincipes van goed projectmanagement inclusief projectadministratie wordt voldaan. In de praktijk blijkt veelal dat hier de eerste problemen ontstaan.

Literatuur

J.A. van Cuijk (1991), *De administratieve verwerking van software in de externe jaarrekening*, Moret Scriptie reeks.

Hoogendoorn, Klaassen, Krens, *Externe verslaggeving in theorie en praktijk, Immateriële vaste activa*.

International Accounting Standards Committee, *IAS 38*.

International Accounting Standards Committee, Standard Interpretations Committee, *SIC 6 en 32*.

Raad voor de Jaarverslaggeving (2002). *Richtlijn voor de jaarverslaggeving 121 en 210*.

Drs. R.M. van Ginkel RA is werkzaam bij KPMG Accountants. Hij heeft de EDP-auditopleiding gevolgd aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam en is als docent Externe Verslaggeving verbonden aan de Vrije Universiteit te Amsterdam.

Drs. A.J. van de Munt RA is werkzaam bij KPMG Accountants en is als docent Externe Verslaggeving verbonden aan Nivra-Nijenrode.