

Verwerking in de jaarrekening van uitgaven in het kader van de millenniumproblematiek

Prof. Dr. M.N. Hoogendoorn

THEMA

1 Inleiding

De ramingen die de ronde doen over de omvang van de uitgaven in het kader van de millenniumproblematiek (de aanpassing van de software van twee naar vier datumposities) zijn sterk verschillend, maar in alle gevallen omvangrijk. Minister Wijers noemde een bedrag van *f* 10 miljard als Nederlandse maatschappelijke kosten van de millenniumproblematiek. De projectleider van het Millennium Platform, Ir. P. Hagedoorn, heeft aangegeven een schatting van *f* 20 miljard reëler te vinden. Hij baseert zijn schatting op steekproeven onder het bedrijfsleven, waaruit zou blijken dat de millenniumproblematiek van de 'embedded' software veel weerbarstiger en kostbaarder is dan werd aangenomen (Van der Zaag, 1998).

Illustratief is in dit verband Unilever, die zich genoodzaakt ziet de kosten van het oplossen van de millenniumproblematiek drie keer zo hoog te schatten als de oorspronkelijke raming. De huidige raming komt ongeveer neer op (wereldwijd) *f* 1 miljard, uitsluitend voor Unilever (Het Financieel Dagblad, 1997a). Voorts zijn in dit verband banken en verzekeringsmaatschappijen illustratief, omdat zij in hun jaarrekeningen voorzieningen hebben opgenomen voor de oplossing van de millenniumproblematiek. Het Financieel Dagblad (1997b) meldt dat ING Bank en ABN Amro *f* 500 miljoen hebben voorzien, de Rabobank *f* 400 miljoen, en Fortis *f* 340 miljoen.

Welke schattingen ook juist mogen zijn, het is duidelijk dat veel organisaties in de komende jaren met hoge millenniumkosten worden geconfronteerd. Dit zal zijn weerslag vinden in de jaarrekeningen van alle huishoudingen in Nederland.

In dit artikel staat de verwerking in de jaarrekening van de uitgaven in het kader van de millenniumproblematiek centraal. De uitgaven betreffen primair software, hetzij aanpassing van bestaande software hetzij aankoop van nieuwe software. Paragraaf 2, de kern van dit artikel, gaat hier uitgebreid op in.

In ruimer verband kan de millenniumproblematiek ook andere uitgaven of verliezen met zich brengen, met name indien de problematiek naar verwachting niet tijdig wordt opgelost of indien achteraf blijkt dat de huishouding niet millenniumbestendig is. De gevolgen daarvan voor de jaarrekeningen worden behandeld in paragraaf 3. In paragraaf 4 wordt ingegaan op de opvattingen in het buitenland: het IASC en de Verenigde Staten en het Verenigd Koninkrijk. Naar zal blijken sluiten de buitenlandse opvattingen niet geheel aan op die in Nederland. Paragraaf 5 ten slotte bevat naast een samenvatting een enigszins pessimistische slotopmerking.

2 Verwerking van uitgaven voor software: raamwerk in het kader van de Nederlandse wet- en regelgeving

2.1 De bouwstenen

In deze paragraaf wordt ingegaan op de verwerking van de uitgaven voor software in

Prof. Dr. M.N. Hoogendoorn is directeur bij Moret Ernst & Young Accountants, hoogleraar Externe Verslaggeving Universiteit van Amsterdam en lid van de Raad voor de Jaarverslaggeving.

verband met de millenniumproblematiek. Daarbij wordt in paragraaf 2.2 een raamwerk geschetst, met schema en voorbeelden. Dit raamwerk is geplaatst in het kader van de Nederlandse wet- en regelgeving. Opgemerkt wordt dat in de Nederlandse wet- en regelgeving niet expliciet wordt ingegaan op de gevolgen voor de jaarrekening van de millenniumproblematiek. Het hier geschetste raamwerk is daarom afgeleid uit de algemene bepalingen.

Het raamwerk voor de verwerking van software-uitgaven in het kader van het jaar 2000 bestaat uit in totaal 9 bouwstenen in drie verschillende groepen.

1 De aard van de uitgaven¹

1 Aanpassingen aan bestaande software met het karakter van onderhoud

Software-uitgaven hebben het karakter van onderhoud indien door de uitgave de prestaties van de software gehandhaafd blijven. Indien en voorzover de aanpassing van de software niet verder gaat dan het uitbreiden van de datumvelden is sprake van onderhoud. Het onderhoud kan worden verricht door intern automatiseringspersoneel en/of door inhuur van derden.

2 Aanpassingen aan bestaande software met het karakter van verbetering

Tegelijk met de aanpassing van de datumvelden kunnen ook inhoudelijke verbeteringen in de software worden aangebracht. De verbeteringen kunnen tot uitdrukking komen in een verlenging van de levensduur of een verbetering van de kwaliteit van de software. Indien praktisch uitvoerbaar dienen de aan onderhoud toe te rekenen uitgaven te worden afgezonderd van de uitgaven die aan verbetering kunnen worden toegerekend.

3 Aankoop van standaardsoftware

De hardware blijft in deze situatie ongewijzigd, maar de bestaande software wordt vervangen door nieuwe, uiteraard millenniumbestendige, software.

4 Investerings in nieuwe systemen

In deze situatie wordt de millenniumproblematiek opgelost door te investeren in geheel nieuwe automatiseringssystemen, zowel hardware als software.

II De alternatieve verwerkingswijzen

1 Uitgaven in de winst- en verliesrekening opnemen in de periode waarin de werkzaamheden worden verricht

Volgens deze verwerkingswijze is het jaar waarin de werkzaamheden worden verricht bepalend voor het jaar waarin de kosten worden geboekt. Het jaar van kosten en uitgaven kan samenvallen, maar dat hoeft niet zo te zijn. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat de werkzaamheden in december worden verricht, maar dat de factuur in januari wordt betaald; de last wordt dan genomen in december.

2 Een voorziening of schuld opnemen voor de in de toekomst te verrichten werkzaamheden

Ingevolge artikel 2:374 lid 1 BW worden voorzieningen gevormd voor:

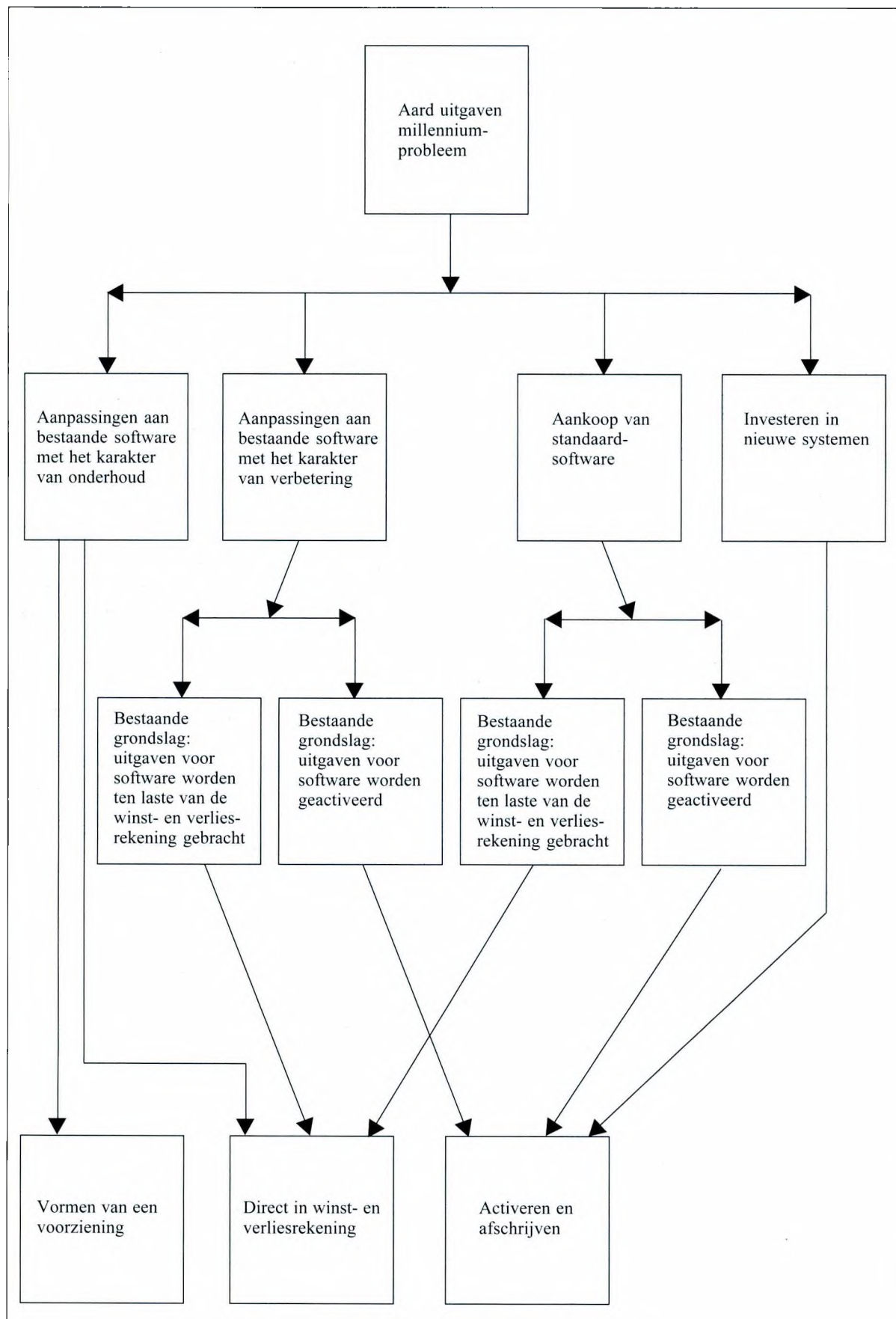
- verplichtingen en verliezen waarvan de omvang op de balansdatum onzeker is, doch redelijkerwijs is te schatten;
- op de balansdatum bestaande risico's terzake van bepaalde te verwachten verplichtingen of verliezen waarvan de omvang redelijkerwijs is te schatten;
- kosten die in een volgend boekjaar zullen worden gemaakt, mits het maken van die kosten zijn oorsprong mede vindt in het boekjaar of in een voorafgaand boekjaar en de voorziening strekt tot gelijkmatige verdeling van lasten over een aantal boekjaren.

Bij deze verwerkingswijze worden de kosten eerder verantwoord dan de te verrichten werkzaamheden. Is overigens sprake van een juridische verplichting met zekere omvang dan wordt een schuld opgenomen en geen voorziening. Op de aanvaardbaarheid van dit verwerkingsalternatief wordt hierna ingegaan.

3 Uitgaven activeren en afschrijven

Bij deze verwerkingswijze worden de kosten verantwoord in perioden nadat de werkzaamheden zijn verricht. Om uitgaven te mogen activeren dient sprake te zijn van een investering met toekomstige economische voordelen. Afhankelijk van de aard van de software kan activering onder immateriële of onder materiële vaste activa plaatsvinden (zie hierna).

Figuur 1: Het raamwerk



III De bij de onderneming reeds bestaande grondslag voor verwerking van softwarekosten

1 Uitgaven voor software worden in de winst- en verliesrekening opgenomen in de periode waarin ze worden verricht

2 Uitgaven voor software worden geactiveerd en afgeschreven

In verband met de eis van stelselmatigheid is het van belang de bestaande grondslag voor de verwerking van softwarekosten in de beschouwing te betrekken. Het opnemen van een voorziening of schuld voor toekomstige software-uitgaven hebben wij niet als afzonderlijke grondslag onderkend omdat dit in het algemeen geen gebruikelijke grondslag zal zijn. In het geval van het millenniumvraagstuk (evenals inzake de introductie van de euro) kan hierover echter anders gedacht worden.

2.2 Het raamwerk

Op basis van de Nederlandse wet- en regelgeving kunnen de verschillende bouwstenen worden gecombineerd tot een raamwerk (zie figuur 1). Wij geven hierop een nadere toelichting met enige praktische toepassingen.

Aanpassingen aan bestaande software met het karakter van onderhoud

Indien de aanpassingen aan bestaande software uitsluitend het karakter van onderhoud hebben is activering van deze uitgave niet aan de orde. De RJ stelt immers in 2.02.205 dat als activeerbare kosten van vernieuwing uitsluitend zijn aan te merken bestedingen die leiden tot een waardeverhoging van het actief en bestedingen die een gevolg zijn van wettelijke verplichtingen. Het oplossen van de millenniumproblematiek is geen wettelijke verplichting, hoewel wel sprake is van een belangrijke maatschappelijke verplichting. Toch rechtvaardigt dit onzes inziens in het algemeen geen activering. Twee kanttekeningen hierbij zijn:

1 Indien ten aanzien van de bestaande software een bijzondere waardevermindering is doorgevoerd vanwege de millenniumproblematiek, kan het zo zijn dat de oplossing van de millenniumproblematiek aanleiding is voor een terugneming van de waardevermindering (ten

gunste van de winst- en verliesrekening, tegenover de ten laste van het resultaat geboekte software-uitgaven).

2 De aanpassing van de software kan leiden tot herbezinning op de gebruiksduur van de software. Dit kan leiden tot de conclusie dat een wijziging in de levensduurschatting dient te worden doorgevoerd.² Het cumulatieve effect van een verlenging van de levensduur kan direct als een bate in de winst- en verliesrekening worden opgenomen dan wel leiden tot een verdere verlaging van de afschrijvingen over de resterende gebruiksduur (conform RJ 2.02.220).

Nu activering niet aan de orde is, ligt het voor de hand de uitgaven op te nemen in de winst- en verliesrekening van de periode waarin de werkzaamheden worden verricht. De vraag doet zich voor of ook een voorziening voor toekomstige uitgaven mag worden gevormd.

Het vormen van een voorziening voor toekomstige uitgaven in verband met de millenniumproblematiek kan worden gerechtvaardigd door te stellen dat feitelijk sprake is van een soort achterstallig onderhoud, waardoor kan worden gesproken van een reeds op balansdatum bestaande (juridische of economische) verplichting. Ook kan worden gesteld dat sprake is van een risico vanwege de millenniumwijziging. Voorwaarde voor het vormen van een dergelijke voorziening is dat de omvang van de uitgaven redelijkerwijze kan worden geschat. Waardering vindt plaats tegen de best mogelijke schatting. In geval van een bandbreedte wordt tenminste het minimum van het interval in de voorziening opgenomen; in dat geval wordt in de toelichting vermeld dat er nog een risico van extra niet-voorzien uitgaven bestaat. Het gelijkmatige opbouwen van de voorziening gedurende een aantal jaren is niet toegestaan.

In de brochure van NOREA, NOVAA en NIVRA (1998) wordt een duidelijke voorkeur uitgesproken voor het vormen van een voorziening; gesteld wordt dat het op grond van het voorzichtigheidsbeginsel gewenst is de last van specifieke extra uitgaven in verband met het aanpassen van de software zo snel mogelijk, door middel van een voorziening, te nemen en niet te wachten tot het moment van de daadwerkelijke uitgaven.

Naast het opnemen van een voorziening kan sprake zijn van afwaardering van een bestaande actiefpost vanwege een duurzame waardevermindering (artikel 2:387 lid 4 BW). Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien het bestaande softwarepakket is geactiveerd en dit niet millenniumproof is. Afwaardering vindt in beginsel plaats tot lagere bedrijfswaarde (indien het softwarepakket nog enige tijd in de organisatie gebruikt blijft) dan wel tot lagere directe opbrengstwaarde (indien het softwarepakket buiten gebruik wordt gesteld).

Aanpassingen aan bestaande software met het karakter van verbetering

Bij de verwerking in de jaarrekening van aanpassingen aan bestaande software met het karakter van verbetering hangt de verwerkingswijze mede af van de bestaande grondslag.

De bestaande grondslag kan inhouden dat de interne of externe uitgaven voor maatwerksoftware of voor aanpassingen van bestaande software direct in de winst- en verliesrekening worden opgenomen. Dezelfde verwerkingswijze dient dan ook te worden toegepast voor software-uitgaven in het kader van de millenniumproblematiek.

Ook kan de bestaande grondslag zijn dat uitgaven, voor zover sprake is van verbetering van bestaande software, worden geactiveerd. In het kader van de stelselmatigheid is het dan passend om de vergelijkbare uitgaven met betrekking tot de millenniumproblematiek eveneens volgens deze grondslag te behandelen. De geactiveerde software waarop aanpassingen en verbeteringen plaatsvinden kan op twee wijzen zijn gerubriceerd:

- als afzonderlijk immaterieel vast actief;
- als bijkomende kosten van de onder de materiële vaste activa geactiveerde computersystemen.

Indien bij verbetering van de kwaliteit van de software de bestaande levensduur gehandhaafd blijft, worden de nieuwe uitgaven afgeschreven over het resterende deel van de oorspronkelijke levensduur. Is sprake van levensduurverlenging, dan is de meest voor de hand liggende verwerkingswijze om de nieuwe boekwaarde van de software (bestaande uit de oorspronkelijke boekwaarde plus de nieuwe uitgaven) af te schrijven over de resterende langere levensduur. Als alternatief zou een decompositie met ver-

schillende jaarlagen en verschillende levensduren mogelijk zijn.

Aankoop van standaardsoftware

Indien het millenniumprobleem wordt opgelost door de aankoop van standaardsoftware is er geen reden af te wijken van de bestaande grondslag: hetzij direct ten laste van de winst- en verliesrekening brengen, hetzij activering en afschrijving. In het laatste geval kan het noodzakelijk zijn een duurzame waardevermindering of versnelde afschrijving door te voeren met betrekking tot de buiten gebruik te stellen software (zie hiervoor).

Investeren in nieuwe systemen

Indien de millenniumproblematiek wordt opgelost door het aanschaffen van nieuwe automatiseringssystemen, hebben de uitgaven zo duidelijk het karakter van een investering, dat feitelijk alleen het alternatief van activering en afschrijving aan de orde komt. Deze oplossing kan wel betekenen dat ten laste van de winst- en verliesrekening een duurzame waardevermindering of een versnelde afschrijving van het bestaande systeem wordt doorgevoerd (zie hiervoor).

Enige voorbeelden ter illustratie

Ter illustratie zijn hierna verschillende voorbeelden opgenomen.

Voorbeeld 1 Uitgaven aanpassingen software direct in resultaat De automatiseringsafdeling van BV A, die bestaat uit dertig personen, wordt ingeschakeld bij onderhoudswerkzaamheden en softwareontwikkeling voor intern gebruik. Alle kosten van de automatiseringsafdeling, inclusief gekochte software maar met uitzondering van investeringen in hardware, worden direct ten laste gebracht van de winst- en verliesrekening. Een van de huidige projecten van de automatiseringsafdeling is het millenniumbestendig maken van alle systemen. Hiermee zijn vijf personen gedurende langere tijd bezig. Er is uitsluitend sprake van onderhoud. De uitgaven die in dit verband worden gemaakt, worden direct ten laste van de winst- en verliesrekening gebracht.

Voorbeeld 2 Voorziening voor uitgaven aanpassingen software BV B heeft geen eigen automatiseringsafdeling en betreft alle software van automatiseringsbedrijf P. Vooronderzoek van P in 1997 heeft uitgewezen dat het millenniumbestendig maken van alle software aanzienlijke

lasten met zich zal brengen, mede omdat lange tijd geen onderhoud aan de software heeft plaatsgevonden. In verband met de drukke werkzaamheden van P kan pas in 1999 intensief aan dit project voor B worden gewerkt. Een offerte met variabele prijsstelling is inmiddels, in 1997, opgemaakt en door B aanvaard. B beschouwt de toekomstige uitgaven als achterstallig onderhoud en vormt voor het totale bedrag van de offerte een voorziening in de jaarrekening 1997.

Voorbeeld 3 Activering uitgaven aanpassingen software Ook BV C heeft geen eigen automatiseringsafdeling. De software wordt van automatiseringsbedrijf P gekocht en is veelal door P als maatwerk voor C ontwikkeld. De gekochte software wordt geactiveerd onder immateriële vaste activa en wordt in zes jaar afgeschreven. P wordt ingehuurd om de software, die nu drie jaar oud is, aan te passen voor het jaar 2000 en tegelijkertijd belangrijke verbeteringen aan te brengen. Daardoor zal de software nog vier jaar extra meegaan. De uitgaven worden geactiveerd en, samen met de oorspronkelijke boekwaarde, in zeven jaar afgeschreven.

Voorbeeld 4 Vervanging bestaande automatiseringssysteem Het vooronderzoek van automatiseringsbedrijf P bij BV D heeft geleid tot het advies het bestaande automatiseringssysteem (hardware en software) vóór het jaar 2000 te vervangen. De investeringsuitgaven voor het huidige systeem (inclusief de systeemgebonden software) waren onder de materiële vaste activa opgenomen en inmiddels volledig afgeschreven. Ook het nieuwe systeem wordt onder de materiële vaste activa opgenomen en afgeschreven over de verwachte gebruiksduur.

2.3 Conclusie

Binnen het raamwerk van de Nederlandse wet- en regelgeving bestaan verschillende alternatieven om de uitgaven in het kader van de millenniumproblematiek te verwerken. Daarbij dienen het karakter van de uitgaven en de bestaande grondslag voor de verwerking van software-uitgaven in de beschouwing te worden betrokken.

3 Gevolgen voor de jaarrekening bij verwachte of blijvende millenniumproblemen

In de voorgaande paragraaf is uitgegaan van

de situatie dat het millenniumprobleem wordt opgelost. Maar er bestaat een reëel risico dat een tijdige oplossing niet mogelijk is, bijvoorbeeld doordat onvoldoende automatiseringspersoneel beschikbaar is of doordat er in een te laat stadium problemen worden geconstateerd. Een andere mogelijke situatie is dat van de veronderstelling werd uitgegaan dat het millenniumprobleem was opgelost maar dat dit niet zo blijkt te zijn. Welke gevolgen heeft dit voor de jaarrekening?

3.1 Verwachte problemen

Uitgaande van een boekjaar dat gelijk is aan een kalenderjaar kan in het algemeen bij het opmaken van de jaarrekening 1998 (in de loop van 1999) het reële risico worden geconstateerd dat een tijdige oplossing niet mogelijk is. Voor de bepaling van de invloed op de jaarrekening is het uiteraard noodzakelijk vast te stellen wat voor gevolgen een niet tijdige oplossing van het millenniumprobleem heeft. Essentieel daarbij is het onderscheid tussen:

- aantasting van de continuïteit van de rechtspersoon;
- gevolgen van financiële aard zonder gevaar voor de continuïteit.

Artikel 2:384 lid 3 BW stelt dat, indien de veronderstelling dat het geheel der werkzaamheden van de rechtspersoon wordt voortgezet onjuist is of haar juistheid aan gerede twijfel onderhevig is, dit onder mededeling van de invloed op vermogen en resultaat in de toelichting dient te worden uiteengezet. Is discontinuïteit onontkoombaar, dan dient de jaarrekening te worden opgesteld uitgaande van liquidatie van het geheel der werkzaamheden van de rechtspersoon (RJ 1.03.604). Activa worden dan gewaardeerd tegen directe opbrengstwaarde en additionele voorzieningen kunnen noodzakelijk zijn. Indien uitsluitend gerede twijfel (of ernstige onzekerheid) bestaat omtrent de continuïteit, mag in het algemeen de jaarrekening nog wel worden opgesteld op basis van de continuïteitsveronderstelling, maar dient in de toelichting een adequate uiteenzetting te worden gegeven van de omstandigheden waarin de onderneming verkeert (RJ 1.03.608). In de goedkeurende accountantsverklaring wordt dan een verplichte toelichtende paragraaf opgenomen waarin de ernstige onzekerheid omtrent de continuïteit wordt uitgedrukt.

Het niet tijdig oplossen van het millenniumprobleem kan ook financiële gevolgen hebben zonder gevaar voor de continuïteit. De verwerking in de jaarrekening hangt sterk af van de aard van de financiële gevolgen. Bij afstoting van een deel van de activiteiten kan afwaardering naar lagere opbrengstwaarde aan de orde zijn, voor reorganisaties kan een voorziening worden gevormd, maar verwacht omzetverlies zal pas worden verantwoord in de periode waarin dat zich voordoet.

3.2 Gebleken problemen

Bij het opmaken van de jaarrekening 1999 (in de loop van het jaar 2000) zal in belangrijke mate duidelijk zijn of de systemen inderdaad millenniumbestendig waren of niet. Blijkt dat niet het geval te zijn, dan is voor de jaarrekening 1999 sprake van een gebeurtenis na balansdatum. Naar de aard worden gebeurtenissen na balansdatum in twee groepen ingedeeld (RJ 4.03.103):

- gegevens die blijken na balansdatum en nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum;
- gegevens die blijken na balansdatum en die geen nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum.

Als de gebleken problemen reeds in de jaarrekening 1999 of daarvoor zouden zijn verwerkt, indien de problemen tijdig zouden zijn verwacht, ligt het voor de hand de gebeurtenis na balansdatum te beschouwen als een nadere invulling van de feitelijke situatie per balansdatum. De financiële gevolgen worden dan alsnog in de jaarrekening 1999 verwerkt (RJ 4.03.104).

In andere gevallen, zoals bijvoorbeeld bij omzetverlies of bij het alsnog aankopen van een nieuw automatiseringssysteem, is sprake van de tweede categorie gebeurtenissen na balansdatum. Indien als gevolg hiervan continuïteitsgevaar ontstaat, dient alsnog verwerking in de jaarrekening 1999 plaats te vinden. Vermelding onder de overige gegevens en in het jaarverslag is noodzakelijk indien de gebeurtenis belangrijke financiële gevolgen heeft voor de rechtspersoon (RJ 4.03.107; artikelen 2:391 lid 2 en 2:392 lid 1 BW). In andere gevallen kan vermelding achterwege blijven.

3.3 Slotopmerking

Uit bovenstaande paragrafen blijkt dat het voor de opstelling en controle van de jaarrekening noodzakelijk is zich een oordeel te vormen over de mogelijke gevolgen van het millenniumprobleem voor de continuïteit van de rechtspersoon. Uiteraard is dit gemakkelijker gezegd dan gedaan. Zeker bij de opstelling van de jaarrekening 1998 kunnen er nog zodanige onzekerheden bestaan dat over de mate van continuïteitsbedreiging geen enkele zinnige uitspraak kan worden gedaan. Het bestaan van dergelijke onzekerheden leidt onzes inziens tot de noodzaak hiervan in de toelichting van de jaarrekening melding te maken. Is de toelichting naar de mening van de accountant adequaat, en zijn er voorts geen expliciete aanwijzingen in de richting van continuïteitsgevaar, dan kan naar onze mening met een normale goedkeurende verklaring worden volstaan. Wel kan het wenselijk zijn een onverplichte toelichtende paragraaf op te nemen waarin het bestaan van onzekerheden inzake de oplossing van het millenniumprobleem wordt aangegeven.

4 Bepalingen in het buitenland

In deze paragraaf gaan wij kort in op de bepalingen van het International Accounting Standards Committee (IASC) en de bepalingen in de Verenigde Staten en het Verenigd Koninkrijk. De specifieke bepalingen zijn beperkt tot de verwerking van uitgaven voor de aanpassing van bestaande software.

4.1 IASC

In mei 1998 heeft het Standing Interpretations Committee (SIC) van het IASC een interpretatie gepubliceerd: SIC-6 'Costs of Modifying Existing Software'. Daarin wordt uitdrukkelijk gesteld dat uitgaven die worden verricht in het kader van het herstellen of handhaven van de in software aanwezige toekomstige economische voordelen, in het bijzonder door ervoor te zorgen dat de systemen ook na het jaar 2000 blijven werken, als lasten worden verantwoord in de periode waarin het herstel of onderhoud wordt verricht. Een voorziening is niet aan de orde omdat er pas sprake kan zijn van een verplichting nadat het werk is uitgevoerd. Activering is evenmin aan de orde, tenzij het aanpassen van de software leidt

tot een verhoging van de economische voordelen. Door het SIC wordt nog wel opgemerkt dat de onzekerheden die gepaard gaan met de millenniumproblematiek buiten de jaarrekening, bijvoorbeeld in het jaarverslag, worden toegelicht.

Het standpunt van het IASC wijkt ten aanzien van activering of direct als last nemen niet af van de Nederlandse wet- en regelgeving. Alleen het alternatief om een voorziening te vormen wordt uitdrukkelijk niet toegestaan. Dit hangt mede samen met het veel strakkere voorzieningenbegrip zoals dit door het IASC in het algemeen wordt gehanteerd (in IAS 37 'Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets', 1998). In Nederland is een ruimer begrip voorzieningen van toepassing.

4.2 Verenigde Staten

De Emerging Issues Task Force (EITF) van de Financial Accounting Standards Board heeft in Issue 96-14 een uitspraak gedaan over de verwerking van uitgaven in het kader van de millenniumproblematiek, voorzover dit betreft de aanpassing van bestaande software. De opvatting is dat alle externe en interne uitgaven in de winst- en verliesrekening dienen te worden opgenomen in de periode waarin de werkzaamheden zijn verricht. Het vormen van een voorziening is niet toegestaan. Op activering van software wordt niet ingegaan. In de Verenigde Staten is het activeren van gekochte software tot nu toe niet gebruikelijk (Delaney e.a., p. 812). Daarin zal naar verwachting in de toekomst verandering komen op grond van de recent voorgestelde Statement of Position (American Institute of Certified Public Accountants, 1996). Op grond daarvan moet worden aangenomen dat aanpassingen aan software die zijn aan te merken als 'upgrade' of 'enhancement', kortom als verbeteringen, wel tot activering kunnen leiden. Daarmee sluit de Amerikaanse regelgeving aan op die van het IASC.

4.3 Verenigd Koninkrijk

De Urgent Issues Task Force van de Accounting Standards Board gaat in UITF Abstract 20 'Year 2000 issues: accounting and disclosures' (maart 1998) uitgebreider dan de andere standaarden in op de mogelijkheid tot activering. Activering is mogelijk indien aan twee voorwaarden is voldaan: het millenniumprobleem wordt opgelost

door software zodanig te herschrijven dat feitelijk sprake is van een verbetering van de 'service potential', en activering sluit aan op de bestaande grondslag voor de verwerking van softwarekosten. Is niet aan deze beide voorwaarden voldaan, dan worden de uitgaven ten laste van de winst- en verliesrekening gebracht in het jaar waarin de werkzaamheden worden verricht. Weliswaar sluit UITF Abstract 20 het vormen van een voorziening niet expliciet uit, maar met een binnenkort te publiceren standaard over voorzieningen die aansluit op die van het IASC zal het vormen van een voorziening niet meer mogelijk zijn (en dienen waarschijnlijk eventueel reeds gevormde voorzieningen te worden teruggedraaid). In materiële zin betekent dit dat de regelgeving in het Verenigd Koninkrijk aansluit op die in de Verenigde Staten en die van het IASC.

In UITF Abstract 20 wordt ook uitgebreid ingegaan op de informatieverschaffing inzake de financiële gevolgen van de millenniumproblematiek. In het bijzonder worden als informatie-elementen genoemd:

- de omvang van de als bijzondere lasten gerubriceerde kosten (rubricering als bijzondere last is aan de orde indien de omvang zodanig is dat sprake is van een verstoring effect op het jaarresultaat);
- belangrijke, niet in de balans opgenomen, verplichtingen in verband met aanpassingen van software;
- risico's en onzekerheden in verband met het millenniumprobleem;
- de algemene beleidslijnen inzake de oplossing van het millenniumprobleem;
- het feit of een schatting is gemaakt van het totaal van de uitgaven in het kader van de oplossing van de millenniumproblematiek, inclusief toekomstige uitgaven; indien een schatting is gemaakt: een indicatie van de totale uitgaven en een uiteenzetting van de grondslagen waarop de schatting is gebaseerd.

De drie laatstgenoemde informatie-elementen kunnen worden opgenomen in het verslag van de Raad van Bestuur.

4.4 Conclusie

De hier besproken buitenlandse regelgeving sluit in materiële zin op elkaar aan. De Neder-

landse wet- en regelgeving wijkt op één belangrijk punt hiervan af: het vormen van een voorziening is in de buitenlandse regelgeving niet toegestaan. Dit hangt samen met het feit dat de voorwaarden voor het in het algemeen vormen van een voorziening in de buitenlandse regelgeving veel strikter zijn.

5 Samenvatting en conclusies

In dit artikel is ingegaan op de verwerking in de jaarrekening van de uitgaven die samenhangen met de millenniumproblematiek.

Uitgaven voor aanpassingen aan bestaande software met het karakter van onderhoud mogen in Nederland op twee wijzen worden verwerkt: in de winst- en verliesrekening van de periode waarin de werkzaamheden zijn verricht of in een daaraan voorafgaande periode door middel van het vormen van een voorziening. In de buitenlandse regelgeving (IASB, Verenigde Staten, Verenigd Koninkrijk) is het vormen van een voorziening niet toegestaan.

Uitgaven voor aanpassingen aan software met het karakter van verbetering worden, afhankelijk van de gehanteerde grondslag, direct ten laste van de winst- en verliesrekening gebracht of geactiveerd. De buitenlandse regelgeving gaat hier maar beperkt op in, maar lijkt op dit punt niet van Nederland af te wijken.

Aankoop van standaardsoftware leidt eveneens, afhankelijk van de gehanteerde grondslag, tot activering of directe resultaatboeking. Bij investering in nieuwe systemen is feitelijk uitsluitend activering toegestaan.

Indien verwacht wordt, bijvoorbeeld bij het opmaken van de jaarrekening 1998, dat het millenniumprobleem niet tijdig wordt opgelost, dan is voor de verwerking in de jaarrekening van essentieel belang of hierdoor gereede twijfel omtrent de continuïteit ontstaat. Indien bij het opmaken van de jaarrekening 1999 in het begin van 2000 blijkt dat de problemen niet goed zijn opgelost, kan dit invloed hebben op de jaarrekening 1999.

Opgemerkt wordt dat aandacht voor de oplossing van de millenniumproblematiek in het verslag van de Raad van Bestuur uiteraard niet mag ontbreken. Vooral de Britse Accounting Standards Board geeft hiervoor nuttige aanwijzingen (zie paragraaf 4.3). Voorts lijkt het ons

noodzakelijk informatie in de jaarrekening zelf op te nemen indien er zodanige onzekerheden zijn dat over de mate van continuïteitsdreiging geen enkele zinnige uitspraak kan worden gedaan.

Een laatste opmerking: het lijkt erop dat de meeste bedrijven de uitgaven voor de oplossing van de millenniumproblematiek zullen verantwoordt in het jaar waarin de werkzaamheden worden verricht. Omdat het overgrote deel van de werkzaamheden wordt verricht in 1998 en 1999 is, gezien de pessimistische voorspellingen ten aanzien van de omvang van de uitgaven, een aanzienlijke aantasting van de winstgevendheid van het bedrijfsleven niet uitgesloten.

LITERATUUR

- Accounting Standards Board, Urgent Issues Task Force, UITF Abstract 20, *Year 2000 Issues: Accounting and Disclosures*. American Institute of Certified Public Accountants, Proposed Statement of Position, *Accounting for the Costs of Computer Software Developed or Obtained for Internal Use*, 1996.
- Bos, A. de, en F. Krens, Immateriële vaste activa. In: M.N. Hoogendoorn, J. Klaassen, F. Krens, (1997), *Externe Verslaggeving in Theorie en Praktijk*, 2e druk, pp. 299-335.
- Cuijck, J.A. van, *De administratieve verwerking van software in de externe jaarrekening*, deel 10 Moret Scriptie Reeks.
- Delaney, P.R., B.J. Epstein, J.R. Adler, M.F. Foran, (1998), *Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 1998*, John Wiley & Sons.
- Financial Accounting Standards Board, Emerging Issues Task Force, Issue 96-14, *Accounting for the Costs Associated with Modifying Computer Software for the Year 2000*.
- Unilever voorziet sterke stijging van millenniumkosten. In: *Het Financieele Dagblad*, 23 december 1997 (a).
- Voorzieningen millennium worden steeds actueler. In: *Het Financieele Dagblad*, 23 december 1997 (b).
- Hoogendoorn, M.N., (1997), *Voorzieningen in de jaarrekening*, Delwel.
- Hoogendoorn, M.N., (1997), Het jaar 2000: verwerking van uitgaven in de jaarrekening. In: *Inform*, Moret Ernst & Young.
- International Accounting Standards Committee, Standing Interpretations Committee, SIC-6, (1998), *Costs of Modifying Existing Software*.
- Krens, F., (1996), *Immateriële vaste activa*, Delwel, vierde druk.
- NOREA, NOVAA, NIVRA, (1998), *Het Millenniumprobleem Beheerst?!*
- Zaag, B.J. van der, Kosten 2000-probleem nog duister voor politiek. In: *Het Financieele Dagblad*, 19 maart 1998.

NOTEN

1 Dit raamwerk verschilt in lichte mate van dat geschetst in Hoogendoorn (1997) en NOREA, NOVAA, NIVRA (1998). Aldaar wordt onderscheid gemaakt tussen uitgaven die onderdeel uitmaken van de normale periodieke uitgaven en specifieke extra uitgaven. In dit artikel wordt een onderscheid gemaakt tussen onderhoudsuitgaven en verbeteringsuitgaven. Zowel normale periodieke uitgaven als specifieke extra uitgaven kunnen het karakter hebben van onderhoud of van verbetering. Activering van software-uitgaven met het karakter van verbete-

ring zal normaliter eerder plaatsvinden voor extra uitgaven dan voor normale periodieke uitgaven.

2 Deze situatie dient theoretisch te worden onderscheiden van die waarin *als gevolg van* de aanpassing van de software een langere levensduur ontstaat (zie hierna). Ter vergelijking een gebouw. Regelmatig onderhoud is noodzakelijk voor de handhaving van de oorspronkelijk geschatte levensduur van het gebouw; niettemin kan de schatting van de levensduur tussentijds worden aangepast, maar op zich staat deze aanpassing los van het onderhoud. Een ander geval is dat investeringen, bijvoorbeeld in de vorm van modernisering van het gebouw, al zodanig leiden tot een langere levensduur.