

Verwerking van software in de jaarrekening

**Mw. Drs. E. D. M. Diesveld-Gerrits en
Drs. J. L. P. Piet**

1 Inleiding

De bedragen die in het bedrijfsleven worden besteed aan de automatisering nemen sterk toe. Naast de ontwikkeling van nieuwe geavanceerde technologieën, zoals de procesbesturing, datacommunicatie (EDI) en kunstmatige intelligentie, zien wij ook een sterke groei in het aantal bestaande toepassingen. In verhouding tot de investeringen in hardware neemt het aandeel van de softwarekosten bijzonder toe. Gezien de omvang van deze uitgaven is het van belang aandacht te besteden aan de juiste wijze van verwerking in de jaarrekening.

In de laatste jaren zijn diverse publikaties verschenen over de verwerking van softwarekosten in de jaarrekening. Veelal zijn deze artikelen gebaseerd op de richtlijnen welke de verslaggeving in de VS hieromtrent stelt. De grondslagen voor de jaarrekening in de Nederlandse situatie wijken evenwel af van die in de VS, en voor zover de auteurs de vaderlandse situatie beschrijven heerst er geen eenstemmigheid. Naar onze mening zijn enkele zaken fundamenteel nog niet goed opgelost.

Vroeger was toepassingsprogrammatuur gekoppeld aan de hardware. Indien softwarekosten werden geactiveerd werd dit meegenomen in de hardware en op de balans gerangschikt in de post machines en installaties. Tegenwoordig is de software veelal onafhankelijk van de computer en zijn de softwarekosten verhoudingsgewijs hoger. Het is de vraag of dit nu niet anders moet worden

behandeld. Wij zullen in dit artikel nagaan welke mogelijkheden er zijn voor de verwerking van de kosten van software in de Nederlandse jaarrekening en wat hiervoor de keuze-criteria zijn.

Wij zullen daartoe eerst een beschrijving geven van de verschillende soorten software en de kenmerken ervan voor zover deze uit oogpunt van jaarverslaggeving van belang zijn. Vervolgens zullen wij een vergelijking maken van de situatie in de VS ten opzichte van de Nederlandse jaarrekening. Daarna zullen wij de overwegingen geven voor de activering, de waardering en afschrijving en de presentatie. Daarbij willen wij nagaan welke oplossing de voorkeur verdient.

2 Wat is software

Er zijn diverse soorten software. Onderscheid kan worden gemaakt tussen de systeemsoftware, die bestemd is om de hardware te doen functioneren en daaraan direct verbonden is, en applicatiesoftware, die uit gebruikersprogramma's bestaan. In dit artikel beperken wij ons tot de applicatiesoftware.

Software bestaat uit de programma's en alle bijbehorende handleidingen en documentatie van een computertoepassing. Een programma is een reeks van opdrachten die door een computer kan worden geïnterpreteerd en uitgevoerd. Hoewel het is vastgelegd op een concrete informatiedra-

Mw. Drs. E. D. M. Diesveld-Gerrits, werkzaam bij Moret Ernst en Young, registeraccountants te Amsterdam, volgt de postdoctorale accountantsopleiding aan de Universiteit van Amsterdam.

Drs. J. L. P. Piet RA, kantoorpartner TRN Groep/Nederlandse Accountants Maatschap de Tombe te Amsterdam, docent Bestuurlijke Informatieverzorging en Milieumanagement aan de Universiteit van Amsterdam.

ger moet de programmatuur zelf worden beschouwd als een abstract produkt. Het gaat om de 'kennis' die nodig is om de computerhandelingen aan te sturen. Evenzo is de documentatie en de handleiding een kennisprodukt, en de vastlegging op papier doet niet af aan het ontastbare karakter.

Een belangrijk kenmerk van software is dus de immaterialiteit. Deze onstoffelijkheid heeft een aantal interessante aspecten in vergelijking met materiële goederen. Ten eerste kan een immaterieel goed niet onderhevig zijn aan technische slijtage. Ten tweede kan kennis zonder eigen kosten worden vermenigvuldigd; alleen de kosten van de nieuwe informatiedrager en van de kopieerhandelingen zullen moeten worden gemaakt om een extra exemplaar van het programma te verkrijgen. Deze mogelijkheid biedt evenwel een bijzonder risico voor de eigenaar van dit kennisprodukt. Het is betrekkelijk eenvoudig om illegaal een kopie te vervaardigen waardoor anderen het produkt in bezit kunnen krijgen zonder grote investeringen te behoeven doen.

Een volgend kenmerk is dat software dient om het bedrijfsproces uit te voeren. Het is daarmee een bedrijfsmiddel.

Een andere eigenschap van software is de duurzaamheid. Automatisering van een bepaald bedrijfsproces is veelal financieel aantrekkelijk bij bewerkingen die frequent en langdurig zullen worden uitgevoerd. Met het ontwerp zijn kosten gemoeid die aan de gebruikperiode moeten worden toegerekend. Indien wijzigingen optreden in het bedrijfsproces zal ook de programmatuur aangepast moeten worden. Met behulp van dit programma-onderhoud kan met beperkte kosten het programma op de nieuwe situatie worden afgestemd. Ook bij gekochte software is het mogelijk om tegen bescheiden kosten een nieuwe release aan te schaffen. Dit, gecombineerd met het ontbreken van technische slijtage, maakt software tot een duurzaam produkt.

Applicatie-software is ook onafhankelijk van de hardware. De programma's kunnen worden

gebruikt op verschillende merken en typen computers. Door compilatie worden deze voor de individuele machines geschikt gemaakt. Deze onafhankelijkheid is echter beperkt: het gaat vaak niet op voor de verschillende hardware-generaties, omdat grote configuratie-wijzigingen ook doorwerken in de procesgang. Hierdoor kan de software dus wel economisch slijten.

Een laatste kenmerk is de systematische, planmatige methode waarop software wordt ontwikkeld. Bij de bouw van software worden ontwikkelmethoden (bijvoorbeeld SDM) gebruikt waarmee de efficiency van het ontwikkeltraject en de effectiviteit van het gehele project kan worden bewaakt. Op diverse meetpunten wordt nagegaan of de software zal voldoen aan de eisen welke hieraan worden gesteld voor wat betreft bruikbaarheid en rendement. Deze methoden, die overigens ook worden gebruikt bij de bouw van materiële objecten, garanderen weliswaar niet het welslagen van het project, maar geven het management wel een belangrijk instrument voor de besluitvorming omtrent het al dan niet doorgaan van het project. Deze ontwikkelmethoden leveren ook voldoende 'evidence' voor een externe beoordeling omdat bij SDM vaste documentatievoorschriften worden gehanteerd.

In het kader van dit artikel wordt voorts nog onderscheid gemaakt tussen software voor eigen gebruik of voor de markt (verkoop van het produkt of van het gebruiksrecht), en tussen de intern ontwikkelde en de gekochte software.

3 Verwerking in de jaarrekening in de VS

In de Verenigde Staten is sinds 1985 de Statement of Financial Accounting Standards No. 86 van kracht. Deze standaard behandelt 'Accounting for the Costs of Computer Software to Be Sold, Leased, or Otherwise Marketed'¹, de software dus die voor de markt is bestemd. Hierin worden zowel de kosten die gemaakt zijn voor computersoftware voor intern gebruik uitgesloten evenals de voor anderen volgens een contract ontwikkelde software. Op deze laatste uitsluiting zullen wij verder niet in gaan, maar de eerste,

computersoftware voor eigen gebruik, valt wel binnen het kader van dit artikel.

Zelf ontwikkelde computersoftware voor intern gebruik valt onder SFAS 2, waarin de verslaggeving van 'Research and Development costs' in de jaarrekening wordt behandeld.² Deze standaard stelt dat R&D costs niet geactiveerd dienen te worden, omdat er te veel onzekerheid zou bestaan omtrent eventuele toekomstige opbrengsten. Als uitzondering hierop geldt dat R&D costs gemaakt voor 'machinery and equipment' wel geactiveerd mogen worden, indien deze toekomstige opbrengsten genereert. Gekochte software voor intern gebruik valt niet onder deze standaard, hiervoor moeten wij terugvallen op de algemene uitgangspunten, zoals aangegeven door Statement 1 van het FASB conceptual framework. Hierin staat Assets omschreven als: 'probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or events'.³

Zoals reeds genoemd behandelt SFAS 86 computersoftware voor de markt. In deze standaard wordt de ontwikkeling voor computersoftware gefaseerd voorgesteld. Het uitgangspunt van deze standaard is dat alle kosten gemaakt totdat de 'technological feasibility' is vastgesteld onder SFAS 2 vallen en dientengevolge dus als kosten verantwoord moeten worden. SFAS 86 stelt dat dit omvat de fasen: planning, designing, coding en testing, daar deze fasen nodig zijn om vast te stellen dat het ontwerp voldoet aan de voorafgestelde eisen. Alle kosten van het vervaardigen van 'product masters' nadat de 'technological feasibility' is vastgesteld moeten worden geactiveerd, doch dit is pas in een zeer laat stadium in het ontwikkelproces. Echter software voor de markt, die gekocht is, moet volgens deze Statement geheel geactiveerd worden, wanneer deze toekomstige opbrengsten genereert.

Wij kunnen hieruit concluderen dat in de Verenigde Staten:

- intern ontwikkelde software voor eigen gebruik als kosten verantwoord moet worden;
- intern ontwikkelde software voor de markt *grotereels* (tot de technological feasibility) als kosten moet worden genomen;

- de mogelijkheid om *gekochte* software (zowel voor eigen gebruik als voor de markt) te activeren afhankelijk wordt gesteld van de toekomstige opbrengsten welke dit actief genereert.

De jaarrekening-richtlijnen in de VS kunnen niet zonder meer worden toegepast op de Nederlandse situatie omdat tussen beide landen grote cultuurverschillen bestaan. De benadering van de FASB is sterk juridisch georiënteerd en de standaard is zeer gedetailleerd. Als nadeel van deze cultuur wordt gezien: 'Where standards become statute books, strict and narrow in nature, professional judgement becomes eroded.'⁴ In de volgende paragraaf zullen wij concluderen dat de richtlijnen voor de Nederlandse jaarrekening veel ruimer zijn dan die in de VS.

4 Verwerking in de Nederlandse jaarrekening

In Nederland is er nog geen specifieke regelgeving ten aanzien van kosten van computersoftware. Men zal voor de verwerking van deze bestedingen in de jaarrekening aanknopingspunten moeten vinden in de algemene beginselen voor activering, rubricering en waardering. Het basisprincipe daarbij is dat de balans de grootte en samenstelling van het vermogen op het einde van het boekjaar weergeeft. Uitgaven en ontvangsten moeten worden toegerekend aan het jaar waarop deze betrekking hebben (accrual principle) en de kosten moeten worden toegerekend aan de opbrengsten (matching principle), tenzij het voorzichtigheidsbeginsel (onzekerheid ten aanzien van de realiseerbaarheid) overheerst. In dit verband kunnen softwarekosten voor activering in aanmerking komen indien zij voor de onderneming een vermogenscomponent vormen.⁵

Bij een tweetal typen bedrijven zijn de softwarekosten van materieel belang voor de verwerking in de jaarrekening: de softwarebedrijven, die de programmatuur als object van verkoop hebben, en de bedrijven met bedrijfsprocessen welke grootschalig zijn geautomatiseerd. De laatste categorie betreft thans voornamelijk bedrijven in de zakelijke dienstverlening. In dit artikel zullen wij

uitgaan van deze twee situaties. Voor de beschouwing van software in de jaarrekening van andere bedrijven (waar dit vraagstuk minder materieel is) kunnen wij ons laten leiden door de in dit artikel af te leiden principes.

4.1 Activeren

De Raad voor de Jaarverslaggeving⁵ geeft aan dat als vaste activa zijn te beschouwen die activa die bestemd zijn om de uitoefening van de werkzaamheid van de rechtspersoon duurzaam te dienen (zie de omschrijving bij de materiële en financiële vaste activa). Hoewel dit duurzame karakter bij de definitie van *immateriële* vaste activa niet wordt herhaald, ontbreekt enige aanwijzing voor het weglaten hiervan, zodat wij kunnen aannemen dat dit niet opzettelijk is. Immateriële vaste activa zijn dus vaste activa en het betreft 'die vaste activa die niet stoffelijk van aard zijn en evenmin onder de financiële vaste activa kunnen worden begrepen'. Dit loopt parallel met de omschrijving van 'assets' in de Amerikaanse verslaggevingsrichtlijnen.

Uit deze omschrijvingen blijkt dat een post voor activering in aanmerking komt wanneer hier toekomstige economische voordelen tegenover staan. De keuze tussen het wel of niet activeren van bepaalde posten is in feite te herleiden tot een verantwoorde afweging tussen het voorzichtigheidsbeginsel cq. realisatiebeginsel en het confrontatiebeginsel ('matching-principle'). Het voorzichtigheidsbeginsel brengt mee dat verliezen moeten worden genomen zodra zij zijn geconstateerd en het realisatiebeginsel dat winsten moeten worden genomen op het moment dat zij zijn verwezenlijkt. Het confrontatiebeginsel houdt in dat de baten en lasten in een juiste onderlinge relatie moeten worden gepresenteerd.

Men zou zich kunnen afvragen of het wel of niet activeren van kosten van software beïnvloed wordt door de in paragraaf 2 onderscheiden categorieën. Zowel software die voor de markt is ontwikkeld als de software voor intern gebruik zou toekomstige opbrengsten kunnen genereren. Software ontwikkeld voor intern gebruik kan daarbij vergeleken worden met een machine, die

dienst doet als produktiemiddel. Wanneer men software ontwikkelt voor de markt, gaat men ervan uit dat deze ook toekomstige voordelen belichamen. Hierin ligt dus geen reden om de beide categorieën software verschillend te behandelen in de jaarrekening, zoals in de VS is voorgescreven.

Er bestaat ook intern gebruikte software die niet het karakter van produktiemiddel heeft omdat het niet bijdraagt aan de productie en verkoop van het hoofdprodukt van het bedrijf, maar indirect de bedrijfsgang ondersteunt. Een voorbeeld hiervan is een financieel pakket voor de administratie. Deze categorie van software kan een punt van discussie zijn indien activering aan de orde komt. Wij werken deze discussie in dit artikel niet verder uit.

Men kan zich tevens afvragen of de criteria voor activering beïnvloed worden door de manier van ontwikkelen zoals in paragraaf 2 is genoemd. Voor de activering-vraag is het niet relevant of het produktiemiddel intern of extern ontwikkeld is of is gekocht. Van belang is de zekerheid dat het actief toekomstige economische voordelen voortbrengt en bijdraagt aan de duurzaamheid van de onderneming. In tegenstelling tot de richtlijnen in de VS zijn wij van mening dat de criteria voor activering dus niet worden beïnvloed door de manier van ontwikkelen. Zowel bij de keuze intern/extern ontwikkelen als bij de vergelijking tussen de ontwikkeling van software en van een machine zijn de bestedingen volgens dezelfde structuur opgebouwd:

1 Kosten voor onderzoek en ontwikkeling. Tegenwoordig bestaan er zeer geavanceerde ontwikkelingsmethodologieën (zoals SDM) waarmee redelijk betrouwbare conclusies kunnen worden getrokken omtrent de haalbaarheid van een project. Hierdoor kan al in een vroeg stadium worden bepaald of de ontwikkelkosten van zo'n project activeerbaar zijn of niet. Dit zou bijvoorbeeld kunnen door referentie naar eerdere ervaringen met soortgelijke ontwikkelingen van softwarepakketten. In tegenstelling tot de voorschriften in de VS achten wij de activering van deze kosten aanvaardbaar.

- 2 Constructie- of bouwkosten. De constructiekosten die nodig zijn om de eigenlijke producten te vervaardigen zijn op grond van het onder punt 1 genoemde motief ook activeerbaar.
- 3 Onderhoudskosten. Indien kosten worden gemaakt om de levensduur van het actief te verlengen, bestaat er geen bezwaar om deze onderhoudskosten te activeren.
- 4 Materialen. Het aandeel van materialen in de totale kosten kan zeer verschillend zijn. De waardeerbaarheid van materialen is echter geen punt van discussie.

Opgemerkt moet worden dat de fiscale overweging om tot activering over te gaan kan afwijken van het commerciële voorzichtigheidsbeginsel. Volgens Brasz⁶ is de fiscale activering van software verplicht als de reële verwachting bestaat dat de kosten zullen leiden tot een duurzaam resultaat.

4.2 Rubriceren

Voor de rubricering van software op de balans staan meerdere mogelijkheden open.⁷ In het kader van de vraagstelling van dit artikel kunnen wij ons beperken tot de vraag of kosten van computersoftware bij activering gerangschikt moeten worden onder de materiële dan wel de immateriële vaste activa. Het antwoord moet worden gevonden door analyse van de definities van deze categorieën activa. Zoals reeds hiervoor genoemd is het enige verschil tussen materiële en immateriële vaste activa de onstoffelijkheid van de laatste groep. De andere algemene voorwaarde, de bijdrage aan de werkzaamheid van de rechtspersoon duurzaam te dienen, geldt voor beide categorieën.

Naar onze opinie is software onstoffelijk. Een kant en klaar gekocht softwareprodukt wordt weliswaar aangeboden op een materiële informatiedrager, maar de werkelijke bruikbaarheid wordt ontleend aan de onstoffelijke inhoud. Ook in die gevallen dat slechts de gebruiksrechten worden verkregen, is sprake van een immaterieel bezit. Hetzelfde geldt voor de in eigen beheer ontwikkelde software. De 'kennis', die is vergaard in het

ontwikkelingstraject, is het nuttige bestanddeel. De keuze kan naar onze mening dus ook uitsluitend zijn dat het gaat om een immaterieel bezit. Dit standpunt is ook sinds 1988 in de Richtlijnen vertolkt: 'software kan onder omstandigheden als immaterieel actief worden opgenomen'. Krens⁸ acht deze richtlijn te beknopt en pleit voor een meer gedifferentieerde uitwerking in een lijn zoals deze in het onderhavige artikel wordt vervat.

Sommige auteurs menen dat het beter is kosten van computersoftware te rangschikken onder de materiële vaste activa omdat in onze wetgeving te zware eisen worden gesteld aan de activering van immateriële vaste activa (onder verwijzing naar de Memorie van toelichting)⁹, dan wel omdat de vorming van een wettelijke reserve of een gemaximeerde afschrijvingstermijn niet passend is voor de geactiveerde software¹⁰. Hoewel wij het argument onderschrijven dat het onzekerheidsaspect bij software niet aan de orde behoeft te zijn, achten wij de gekozen oplossing niet principieel. De onzekerheidskwestie mag immers slechts een rol spelen bij de vraag al-dan-niet-activeren, het waarderen en eventueel de wijze van afschrijven. De onzekerheid is niet verbonden aan het onstoffelijke karakter en is dus geen vraagstuk van rangschikking of presentatie.

Door Van der Fluit¹¹ wordt gepleit om software in één post te activeren samen met de computer alleen beide te zamen een volwaardig produktiemiddel vormen. Deze koppeling is naar onze mening voor de jaarrekening niet relevant omdat de technische onafhankelijkheid tegenwoordig groot is en beide activa separaat verhandelbaar en waardeerbaar zijn.

De gekochte software kan niet worden gerangschikt onder de kosten van onderzoek en ontwikkeling omdat een gereed kennisprodukt wordt aangeschaft. Deze zou desgewenst kunnen worden geplaatst onder de 'rechten ter zake van voortbrengselen van de geest'.

De zelf ontwikkelde software bestaat voor het grootste deel uit onderzoeks- en ontwikkelkosten, zodat het aanvaardbaar is deze post te rangschikken onder de 'kosten van onderzoek en ontwikkeling'. De feitelijke bouw vangt eerst aan

nadat de technische details zijn beschreven en de financiële realiseerbaarheid is vastgesteld. De onderhoudskosten zijn nodig om software duurzaam actueel te houden. Deze leiden niet direct tot activering omdat deze pas aan de orde zijn tijdens de gebruikperiode. Afhankelijk van de onderhoudsinspanning kan een levensduur worden bepaald voor de afschrijvingsberekening. Naast de bovengenoemde twee rubriceringen binnen de immateriële vaste activa is er nog een oplossing. Aangezien artikel 365 boek 2 BW niet limitatief is, is het ook mogelijk om software onder een nieuwe categorie te rangschikken.

4.3 Waardering

Volgens de Richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving⁵ mogen immateriële vaste activa slechts in de balans worden opgenomen, indien de verwachting gefundeerd is dat de toekomstige opbrengsten die met deze activa samenhangen, voldoende ruimte laten voor afschrijvingen.

De immateriële vaste activa mogen gewaardeerd worden op ten hoogste het bedrag van de bestedingen cq. op ten hoogste de betaalde prijs, verminderd met afschrijvingen. Ook melden de Richtlijnen dat moet worden nagegaan dat het overgebleven bedrag nog steeds toekomstige opbrengsten genereert, oftewel dat de kosten minus afschrijvingen niet de indirecte of directe opbrengstwaarde te boven gaat.

In de vorige paragraaf hebben wij gesteld dat het onzekerheidsaspect geen rol speelt bij de rubricering. Bij de waardering is deze wel van belang. Om na te gaan of voor software werkelijk sprake is van onzekerheden zullen wij een parallel trekken met de eisen die zijn geformuleerd ten aanzien van kosten van onderzoek en ontwikkeling:⁵

- 1 Het produkt of proces nauwkeurig is gedefinieerd en de daaraan toe te rekenen kosten afzonderlijk kunnen worden bepaald.
- 2 De technische uitvoerbaarheid van het produkt of het proces is aangetoond.
- 3 De leiding het voornemen kenbaar heeft gemaakt het nieuwe produkt of het nieuwe proces te gaan invoeren en op de markt te brengen of te gaan gebruiken.

- 4 Er een duidelijke aanwijzing is voor een toekomstige markt voor het produkt of het proces dan wel – indien het intern zal worden gebruikt in plaats van te worden verkocht – het nut voor de onderneming kan worden aangetoond.
- 5 Voldoende middelen beschikbaar zijn dan wel redelijkerwijze kan worden verwacht dat zij beschikbaar komen voor de voltooiing van het proces.

Bij de huidige ontwikkelingsmethodologieën, die zijn gebaseerd op een gefaseerde besluitvorming en documentatie, kan reeds in een zeer vroeg stadium worden vastgesteld dat het project tot resultaten zal leiden. Naar mate de ervaring in automatiseringsprojecten groter is, en dit is het geval bij de bedrijfstypen welke wij hier beschrijven, zal dientengevolge de onzekerheid minder zijn. Hierdoor is het mogelijk om in de Nederlandse jaarrekening in een eerder stadium te activeren dan in de VS.

In feite gelden de hierboven genoemde eisen voor zowel de materiële vaste activa als de zelf ontwikkelde software, aangezien anders niet voldaan kan worden aan het criterium dat deze activa de uitoefening van de werkzaamheid van de rechtspersoon duurzaam dienen.

Voor immateriële vaste activa geldt in het algemeen dat de afschrijvingsduur slechts 5 jaar mag bedragen. Echter in het geval van software kunnen we ons voorstellen dat deze langer dan 5 jaar een bijdrage levert aan de toekomstige opbrengsten indien deze goed wordt onderhouden. In dat geval zou over 10 jaar moeten kunnen worden afgeschreven, zoals ook voor goodwill wordt toegelaten. Een andere oplossing is de hantering van een bodembedrag waaronder niet wordt afgeschreven.

Immateriële activa mogen ook in principe niet op actuele waarde worden gewaardeerd en reeds gedane afschrijvingen mogen niet meer ongedaan worden gemaakt, ook al zijn de omstandigheden die hiertoe geleid hebben, niet meer van toepassing. Echter softwarepakketten worden regelmatig bijgewerkt om ze up-to-date te hou-

den. Deze onderhoudswerkzaamheden kunnen als vervangings- of als uitbreidingsinvesteringen worden beschouwd indien ze bijdragen tot toekomstige opbrengsten. Door activering van de onderhoudskosten en actualisering van de afschrijvingstermijn kan een boekhoudkundig effect worden bereikt dat de waardering die van de actuele waarde benadert. Dit effect is zeer sterk aanwezig bij een database¹² die doorlopend wordt gevoed met de meest recente informatie. Ook een goed onderhouden softwareproduct tendeert tot de waarde van de dag. Meer principieel bezien zal het bedrijf dat opteert voor de hantering van de actuele waarde als grondslag voor de jaarrekening dit ook moeten kunnen toepassen op alle bezittingen. Wij zien daarom geen bezwaar tegen de actuele waarde als waarderingsgrondslag van dit soort immateriële vaste activa.

5 Conclusies

De belangrijke aspecten van de verwerking van kosten van software in de jaarrekening hebben betrekking op de vraagstukken van het al dan niet activeren, het rangschikken op de balans (presentatie), en de waardering.

Het al dan niet activeren van softwarekosten is afhankelijk van de graad van zekerheid dat toekomstige opbrengsten kunnen worden behaald. De eisen welke hiertoe worden gesteld zijn in de Verenigde Staten aanzienlijk strenger dan in Nederland, daar tussen beide landen ter zake van de jaarrekening grote cultuurverschillen bestaan. Dank zij de goede ontwikkelingsmethodologieën is het mogelijk de voortgang van een project goed te bewaken en een goede inschatting te maken van de levensvatbaarheid, waarbij tevens een bestendige gedragslijn wordt gehanteerd. Binnen de Nederlandse verhoudingen is activering van softwarekosten goed verdedigbaar omdat een betere presentatie wordt verkregen van het vermogen en van het resultaat.

Software is overwegend immaterieel van karakter, zodat rangschikken onder de immateriële vaste activa voor de hand ligt. Software die ont-

wikkeld is voor verkoop op de markt zou kunnen worden gerangschikt onder de 'rechten ter zake van de voortbrengselen der geest'. In eigen beheer ontwikkelde software voor eigen gebruik zou opgenomen kunnen worden onder de 'kosten van onderzoek en ontwikkeling'. Voor beide vormen kan worden geopteerd voor een aparte categorie 'software' als onderklasse binnen de immateriële vaste activa.

De waarderingsgrondslagen voor software worden onder normale omstandigheden niet beïnvloed door het immateriële karakter. Gekochte software is vergelijkbaar met gekochte machines. Beide zijn producten en de verhouding tussen stoffelijke en niet-stoffelijke waardecomponenten in de kostprijs is niet van invloed op de waardering. Zelf ontwikkelde software heeft evenals een zelf ontwikkelde machine een traject van onderzoek en ontwikkeling, waarvan de kosten kunnen worden opgenomen onder de betreffende rubriek van de immateriële vaste activa (onder voorwaarden). Tussen de materiële en immateriële vaste activa bestaat geen verschil dat aanleiding geeft tot een principieel andere waarderingsgrondslag. *Software is een immateriële machine!*

Hoewel het wettelijk niet toegestaan is om de vervangingswaarde toe te passen op immateriële vaste activa ontbreekt het motief voor dit verbod. Een goed onderhouden softwareproduct bezit de waarde van de dag en hantering van de actuele waardegrondslag zou tot de mogelijkheden moeten behoren. Nu de tendens is dat softwarekosten relatief dalen, zal dit probleem niet optreden, doch principieel is het verbod onjuist.

Afschrijven is afhankelijk van de geschatte levensduur, die op haar beurt weer wordt bepaald door (de kosten van) onderhoud. Bij software kan, evenals bij het actualiseren van databases, door het plegen van onderhoud of toezenden van nieuwe releases de levensduur zodanig worden verlengd dat een wettelijke beperking van afschrijvingstermijnen tot 5 jaar niet realistisch is.

Noten

- 1 FASB, Statement of Financial Accounting Standards No. 86, *Accounting for the Costs of Computer Software to Be Sold, Leased, or Otherwise Marketed*.
- 2 FASB, Statement of Financial Accounting Standards No. 2, *Accounting for Research and Development Costs*.
- 3 FASB, Statement No. 1, *Conceptual Framework*.
- 4 Bloom, R., en M. A. Naciri, Accounting Standard Setting and Culture: A Comparative Analysis of the United States, Canada, England, West Germany, Australia, New Zealand, Sweden, Japan, and Switzerland, *The International Journal of Accounting*, 1989-24 (pp. 70-97).
- 5 Raad voor de Jaarverslaggeving. *Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving*.
- 6 In Franceus, F., red., *Boekhoudkundige en fiscale aspecten van software*, Antwerpen/Deventer, 1987.
- 7 Bak RA, Prof. Drs. G. G. M., *Immateriële vaste activa in de jaarrekening*, Jaarrekening Congres 1988.
- 8 Krens, Prof. Drs. F., *Immateriële Vaste Activa*, Monografieën Externe Verslaggeving, Vuga Uitgeverij B.V., 's-Gravenhage, 1986.
- 9 Stofmeel RA, W. L., De administratieve Verwerking van Software, *Maandblad Bedrijfsadministratie en Organisatie*, Delwel Uitgeverij B.V. 's-Gravenhage, 1986.
- 10 Hoogendoorn RA, P., Computersoftware in de Jaarrekening, *Computerrecht*, 1988/4.
- 11 Fluit RA, Drs. C. J. van der, Computersoftware in de jaarrekening, *De Accountant*, november 1990.
- 12 Piet RA, Drs. J. L. P., Behandeling van Databanken in de Jaarrekening, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, april 1988, Delwel Uitgeverij B.V. 's-Gravenhage.