

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 138/5 – Software

Inleiding

De Commissie heeft een grondig onderzoek gewijd aan de boekhoudkundige verwerking van de creatie of de verwerving van software door een onderneming, rekening houdend met de situatie in andere landen en de internationale doctrine terzake.

Met software wordt in dit advies bedoeld de toepassings- of applicatiesoftware. De systeemsoftware en de firmware (d.i. de software die in de hardware - op chips - is gefixeerd) worden samen met de hardware als één geheel beschouwd en derhalve als materieel vast actief geboekt.

Een uitzondering hierop vormen de ondernemingen die zelf systeemsoftware ontwikkelen. Voor hen geldt dezelfde regeling zoals hierna wordt verduidelijkt met betrekking tot de toepassingssoftware.

Zo de software een bijkomstig karakter zou vertonen in verhouding tot de hardware of deel zou uitmaken van een ander product of een andere methode, dan geldt voor deze software geen afzonderlijke boekhoudkundige behandeling, maar wordt de boekhoudkundige verwerking gevolgd van de hardware of van het product of methode.

I. De activering van software-uitgaven

In verband met de boekhoudkundige verwerking van software zijn fundamenteel volgende vragen aan de orde:

- zijn de uitgaven die gepaard gaan met de verwerving van software voor activering vatbaar en,
- ingeval van activering, in welke rubriek dienen zij op de balans te worden ondergebracht ?

Aangezien softwareprogramma's auteursrechtelijk beschermd worden door de wet van 30 juni 1994 houdende de omzetting in Belgisch recht van de Europese richtlijn van 14 mei 1991 betreffende de rechtsbescherming van computerprogramma's¹, vormen zij een vermogensbestanddeel dat voor activering in aanmerking komt.

¹ B.S. 27 juli 1994.

Opdat software-uitgaven als activa zouden erkend worden, is het noodzakelijk dat zij bijdragen tot de ondernemingsactiviteiten en er een toekomstig economisch nut van verwacht wordt². Bovendien moet de prijs afzonderlijk bepaalbaar zijn.

Software wordt geactiveerd als een vast actief wanneer dit is bestemd om duurzaam te worden gebruikt voor de bedrijfsactiviteit. In dit verband kan verwezen worden naar artikel 15, tweede lid van de Vierde Richtlijn³.

Wordt niet voldaan aan dit duurzaam karakter, dan zal software geactiveerd worden bij de voorraden en bestellingen in uitvoering (zie verder).

Hoewel software is neergelegd in materiële dragers zoals geschriften, grafieken, kaarten, schijven, banden of zelfs "chips", gaat het om niet anders dan materiële verschijningsvormen van een intellectuele schepping. De auteursrechtelijke bescherming van software-programma's toont dan ook aan dat het eigendomsrecht op softwareprogramma's geen stoffelijk voorwerp heeft, maar slaat op een intellectuele en dus immateriële prestatie. Als vast actief zal software dan ook worden beschouwd als een immaterieel vast actief.

Hierna wordt voor de meest voorkomende type-gevallen van softwarecreatie of -verwerving toegelicht welke de toepassingsmodaliteiten voor activering zijn en welke balansrubrieken daartoe het meest zijn aangewezen.

II. Type-gevallen voor de activering en rubricering van software-uitgaven

A. Bij derden aangekochte, of via gebruiksrecht (tegen éénmalige vergoeding) verkregen toepassingssoftware

A.1. Toepassingssoftware bestemd voor intern gebruik

a) standaardsoftware

Voor activering is vereist dat de software gedurende een aantal boekjaren in de onderneming wordt toegepast en bijdraagt tot het verwezenlijken van het ondernemingsdoel of tot een verbeterde concurrentiepositie (bv. via kostenbesparing, betere service,...).

Gaat het om standaardsoftware, dan zal in de meeste gevallen de softwareleverancier verkiezen om het auteursrecht te behouden en zal de afnemer een auteursrechtlicentie verkrijgen met betrekking tot de software. Het is dan de vergoeding die betaald wordt voor de verkrijging van dit recht die de aanschaffingswaarde uitmaakt en die geactiveerd zal worden bij de immateriële vaste activa, rubriek "concessies, octrooien, licenties, knowhow, merken en andere gelijkaardige rechten".

² Het IASB stelt in paragraaf 89 van het "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements" als criteria voor de erkenning van een actief: "an asset is recognised in the balance sheet when it is probable that the future economic benefits will flow to the enterprise and the asset has a cost or value that can be measured reliably".

³ Artikel 15, tweede lid Vierde Richtlijn bepaalt: "Bij de vaste activa worden de vermogensbestanddelen ingedeeld die bestemd zijn om duurzaam voor de bedrijfsuitoefening te worden gebruikt".

De geactiveerde kosten worden, overeenkomstig hun nuttigheids- of gebruiksduur, via afschrijvingen ten laste genomen.

b) specifieke software

In dit geval wordt de software ontwikkeld "op maat" van de onderneming. Meestal zal de softwareleverancier zijn auteursrecht op de maatprogrammatuur dan overdragen en verkrijgt de afnemer een intellectueel recht.

De aanschaffingswaarde bestaat dan uit de aankoopprijs en de bijkomende kosten (dit zijn de kosten met betrekking tot het operationeel maken van het programma).

De verwerking in de jaarrekening gebeurt dan zoals hierboven sub a).

Wanneer de onderneming die de software levert, uitsluitend of in belangrijke mate op de verkrijgende onderneming is afgestemd of ermee verbonden is, is de Commissie van oordeel dat voor het bepalen van de aanschaffingsprijs ook toepassing moet worden gemaakt van de bijzondere voorzorg die vervat ligt in artikel 60, eerste lid van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen (hierna: KB W.Venn.)⁴.

A.2. Toepassingssoftware bestemd voor commercialisatie

Het gebeurt dat software bij derden wordt aangeschaft om, al dan niet na het doorvoeren van wijzigingen of aanpassingen, verder te worden gecommmercialiseerd.

Verkrijgt de onderneming enkel een verkoopsrecht van de software en wordt de aangekochte software dus zonder enige aanpassing doorverkocht, dan heeft de software het karakter van een voorraad en wordt hij geboekt onder de post *Handelsgoederen*.

Verkrijgt de onderneming echter het aanpassingsrecht van de software en dus het recht om al dan niet op aanwijzing van de klant aanpassingen of wijzigingen door te voeren, dan vindt activering plaats onder de rubriek *Immateriële vaste activa*.

Wordt de verkregen software vermenigvuldigd, dan worden de nog niet verkochte reproducties opgenomen bij de voorraad *Gereed product*.

B. Door de onderneming zelf ontwikkelde toepassingssoftware

B.1. Toepassingssoftware voor intern gebruik (in beginsel uitsluitend specifieke software)

⁴ 60, eerste lid KB W.Venn. bepaalt: "Andere dan van derden verworven immateriële vaste activa worden slechts tegen vervaardigingsprijs op het actief geboekt zover die niet hoger is dan een voorzichtige raming van de gebruikswaarde of van het toekomstig rendement voor de vennootschap van deze vaste activa."

Gaat het om intern ontwikkelde software, dan moet bijzondere aandacht worden besteed aan artikel 60, eerste lid KB W.Venn. waarin gesteld wordt dat : "Andere dan van derden verworven immateriële vaste activa worden slechts tegen vervaardigingsprijs op het actief geboekt voor zover die niet hoger is dan een voorzichtige raming van de gebruikswaarde of van het toekomstig rendement voor de vennootschap van deze vaste activa."

De immateriële vaste activa dienen identificeerbaar te zijn en toekomstige economische voordelen op te leveren. Bovendien dient de betrokken entiteit er de zeggenschap over te hebben.

Derhalve zijn het slechts die softwareuitgaven, waarvan het investeringskarakter ondubbelzinnig vaststaat, die voor activering in aanmerking komen.

Naar algemeen gangbare opvatting, moeten daartoe volgende criteria cumulatief worden voldaan :

- vooreerst dient het nut van het product of proces voor de onderneming te worden aangetoond, m.a.w. het moet bijdragen tot het verwezenlijken van het ondernemingsdoel of tot een verbeterde concurrentiepositie;
- het product of proces moet nauwkeurig gedefinieerd en geïndividualiseerd zijn;
- de gemaakte kosten moeten aan het project gerelateerd zijn en afzonderlijk bepaalbaar zijn;
- de technische uitvoerbaarheid van het product of proces moet aangetoond worden;
- de financiële haalbaarheid moet bewezen zijn; dat houdt in dat de ondernemingsleiding voldoende middelen beschikbaar stelt of dat deze naar redelijke verwachting beschikbaar komen voor de voltooiing van het project.

Eens deze criteria voldaan, staat het investeringskarakter vast. Het zijn dan de uitgaven die verband houden met deze eigenlijke vervaardiging die de bestanddelen vormen van de vervaardigingsprijs en geactiveerd worden.

Met toepassing van de artikelen 37 en 38 KB W.Venn. omvat deze vervaardigingsprijs de rechtstreekse kosten en, naar keuze van de onderneming, de gehele of gedeeltelijke onrechtsteekse productiekosten en de rente op vreemd vermogen gebruikt voor de financiering voor zover deze de bedrijfsklarheid voorafgaat.

Deze criteria kunnen nu toegepast worden op het ontwikkelingsproces van software, waarin over het algemeen volgende fasen worden onderscheiden :

- het onderzoek naar de technologische, financiële en commerciële haalbaarheid van een software-project;
- het gedetailleerd vastleggen van het gekozen concept;
- de programmering en beschrijving en het invoeren van controles ("coding");
- het onderzoek naar de betrouwbaarheid bij het functioneren van het geprogrammeerde concept en naar de effectiviteit van de ingevoerde controles ("testing"); - het onderhoud van het programma en de opleiding van de gebruiker ("maintenance").

In dit ontwikkelingsproces zijn het slechts de uitgaven van coding, testing en - in bepaalde gevallen - van maintenance die voor activering in aanmerking komen vanaf het ogenblik waarop de onderneming beslist te investeren in een vaststaand en afgebakend project waarvan de technologische en financiële haalbaarheid is aangetoond.

Uiteraard veronderstelt dit onderscheid tussen kosten die in verband staan met de verschillende fasen van het ontwikkelingsproces, een aangepast rapporteringssysteem met de creatie van verantwoordingsstukken die de activering ondersteunen.

De uitgaven voor maintenance zijn de uitgaven gedaan na voltooiing van het project en de effectieve ingebruikname ervan zoals de kosten van onderhoud, documentatie en opleiding van de gebruiker. Met betrekking tot deze kosten is volgend onderscheid aangewezen. Het louter onderhoud en aanpassen van een programma zonder de aard van de toepassing zelf te wijzigen zal een in resultaat te nemen kost meebrengen; het gaat immers niet om een kost met een investeringskarakter.

Indien daarentegen een fundamentele wijziging in het programma wordt aangebracht teneinde de toepassing zelf te veranderen of uit te breiden, dan is activering van de ermee gepaard gaande uitgaven wel mogelijk.

Bij activering worden deze uitgaven opgenomen in de rubriek "concessies, octrooien, licenties, knowhow, merken en soortgelijke rechten" via het credit van rekening 72 *Geactiveerde interne productie*. De aanmaak van software binnen de onderneming is immers een verwerving van knowhow en wordt derhalve als zodanig geboekt. De geactiveerde uitgaven dienen te worden afgeschreven overeenkomstig het door het bestuursorgaan opgemaakte afschrijvingsplan.

B.2. Software bestemd voor commercialisatie

a) ten behoeve van derden ontwikkelde specifieke software

Het gaat hier om software die ontwikkeld wordt op contractuele basis en volledig gespecificeerd is op aanwijzingen van de klant.

Daar er meestal sprake zal zijn van een overdracht van het auteursrecht, zijn hierop de regels met betrekking tot de "bestellingen in uitvoering" van toepassing.

b) intern ontwikkelde standaardsoftware

In dit geval kan verwezen worden naar wat werd gesteld onder A.1. hierboven.

Evenwel dient hier ook het commerciële aspect van de investering als bijkomend criterium in aanmerking te worden genomen : ook de commerciële haalbaarheid van het product of project moet worden aangetoond. Dit zou kunnen gebeuren door een marktonderzoek waaruit een directe en meetbare opbrengstenstroom kan worden afgeleid. Ook de beschikbaarheid van de financiële middelen voor het op de markt brengen van het betreffende product of project dient te worden aangetoond.

De uitgaven met betrekking tot de standaardversie worden geboekt onder de immateriële vaste activa wanneer aan hogergenoemde voorwaarden is voldaan. De kosten die gepaard gingen met de nog niet verkochte reproducties worden via de rubriek "voorraadwijzigingen" als voorraad geboekt.

Bron : *Bulletin CBN*, nr. 35, oktober 1995, 7-12, herzien op 12/01/2011.