



Notitie software

Mei 2007



1 Inleiding

1.1 Algemeen

De taak van de commissie Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (hierna: BBV) is om een eenduidige toepassing van het BBV te bevorderen. De commissie heeft in de afgelopen jaren vanuit de praktijk veelvuldig vragen over het onderwerp software gehad. Aan de hand van die vragen heeft de commissie besloten een notitie over software op te stellen om de zaken te verduidelijken.

Het doel van deze notitie is om de artikelen van het BBV op het terrein van de software naar aanleiding van vragen uit de praktijk te verduidelijken en binnen de grenzen van het BBV nadere richtlijnen te geven. Richtlijnen van de commissie aan gemeenten en provincies zijn een belangrijk instrument van de commissie om de eenduidige uitvoering en toepassing van het BBV te bevorderen.

De richtlijnen van de commissie worden onderverdeeld naar stellige uitspraken en aanbevelingen. De betekenis van beide categorieën voor de praktijk van de begrotingscyclus incl. jaarverslaggeving verschillen. Met stellige uitspraken geeft de commissie een interpretatie van de regelgeving die leidend is. Dit betekent dat indien een gemeente een afwijkende interpretatie kiest, zij dit expliciet kenbaar moet maken bij de begroting en/of jaarrekening.

De van belangzijnde BBV-bepalingen zijn opgenomen in de bijlage 'Relevante wet- en regelgeving' van deze notitie. De richtlijnen van de commissie BBV op het terrein van de software zijn in de volgende paragraaf opgenomen.

Voor de leesbaarheid van de notitie wordt in het vervolg waar gemeente(n) wordt gebruikt zowel gemeente(n) als provincie(s) bedoeld.

1.2 Richtlijnen commissie

Samenvattend worden hieronder de richtlijnen van de commissie opgenomen die met ingang van het jaar 2008 integraal van toepassing zijn met betrekking tot software.

De richtlijnen van de commissie worden onderscheiden naar (zie ook 1.1):

1. stellige uitspraken (vet gedrukt);
2. aanbevelingen.

I. Stellige uitspraken

A. uit 1.3 van deze notitie:

Software (als afzonderlijk actief) valt onder de materiële vaste activa als bedoeld in artikel 35, 1a (investerings met een economisch nut).

Ook de gebruiksrechten op software voor onbepaalde duur die ineens in rekening worden gebracht vallen onder de materiële vaste activa als bedoeld in artikel 35, 1a (investerings met een economisch nut).

1.3 Software categoriseren als MVA

Naar aanleiding van de uitkomsten van de rondetafelconferentie 'BBV, het begin' op 11 februari 2004 over de eerste ervaringen met het BBV heeft de commissie BBV laten weten dat ook voor software het zogenoemde matching-principe leidend dient te zijn (zie ook het verslag van deze RTC op www.commissieBBV.nl). Omdat het BBV een limitatieve lijst kent van immateriële vaste activa (IVA) en software niet op deze lijst is opgenomen, is het niet mogelijk software als een IVA te activeren. De commissie ziet daarom software als een materieel vast actief (MVA). Software valt niet onder de investeringen in de openbare ruimte met alleen een maatschappelijk nut als bedoeld in artikel 35,1b. en moet dus geactiveerd worden (tenzij de verkrijging- of vervaardigingsprijs van software lager is dan het grensbedrag voor activeren uit de 212-verordening).

De commissie heeft stilgestaan bij de vraag of software als een derde categorie IVA toegevoegd zou moeten worden. Besloten is dit niet als advies bij de minister van BZK voor te leggen. In de praktijk vervaagt het onderscheid tussen software en andere activa. Denk aan de besturingssoftware die als onderdeel van de hardware wordt gezien, en denk bijv. aan de besturingssoftware voor het regelen van verkeerslichten. Het voordeel om software als MVA te categoriseren is dat gemeenten zelf hun beleid met betrekking tot waarden en afschrijven van software kunnen vormgeven in hun 212-verordening.

De interpretatie die bij het BW2 van toepassing is, namelijk dat software zowel een immaterieel als een materieel actief kan zijn, heeft de commissie niet gevolgd. Zo'n lijn is minder eenduidig en transparant.

In hoofdstuk 2 wordt ingegaan op de verwerkingswijze van software en aan software gerelateerde zaken in de begroting en jaarstukken van de gemeenten.

2 Het verwerken van software en aan software gerelateerde zaken in de begroting en jaarstukken.

2.1 Het verwerken van software.

Software kan niet als IVA worden geactiveerd, de limitatieve lijst van art. 34 laat dat niet toe. De gemeente moet alle software behandelen als MVA (art. 35,1a). Dus activeren en afschrijven binnen de algemene bepalingen van het BBV (artikelen 59, 62 t/m 65), dat de gemeente zelf nader inhoud kan geven in haar eigen 212-verordening. Het matching-principe is hier leidend, zie ook paragraaf 1.3 van deze notitie.

Besturingssoftware kan worden beschouwd als component van het actief waarvoor het een besturingscomponent is. Het wordt dan als onderdeel van het desbetreffende actief geactiveerd (bijv. de besturingssoftware dat onderdeel is van hardware) of als last verwerkt in geval van een investering met maatschappelijk nut¹ (bijv. besturingssoftware als onderdeel van verkeerslichten).

Implementatiekosten van nieuwe hard- en/of software kunnen worden geactiveerd, ze vallen onder de bijkomende kosten die op grond van artikel 63,2 BBV als onderdeel van de verkrijgingsprijs worden gezien. De implementatie is noodzakelijk om het actief in gebruik te kunnen nemen. Implementatiekosten kunnen zowel de kosten van externen als kosten van eigen medewerkers betreffen.

Met betrekking tot de opleidingskosten die de gemeente maakt om haar eigen medewerkers vertrouwd te maken met de nieuwe software geldt dat deze net als andere opleidingskosten als last worden verwerkt. In tegenstelling tot implementatiekosten zijn opleidingskosten niet nodig om het actief zelf gebruiksklaar te krijgen.

Het afschrijven op software valt onder de algemene afschrijfbepaling van het BBV voor vaste activa in art. 64,3: afschrijven volgens een stelsel afgestemd op verwachte toekomstige gebruiksduur. Hoe dit vorm gegeven wordt moet gemeente zelf regelen via de eigen 212-verordening.

2.2 Het verwerken van softwaregebruiksrechten.

Niet in alle gevallen verwerft de gemeente de software zelf, maar de gebruiksrechten van de software. Als de gemeente de gebruiksrechten voor een aantal jaren ineens in rekening gebracht krijgt, kan geactiveerd worden. Daarbij dient onderscheid gemaakt te worden tussen gebruiksrechten voor onbepaalde duur, en gebruiksrechten voor bepaalde duur.

¹ Investerings in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut kunnen worden geactiveerd (art. 59, vierde lid BBV). Het verdient echter de voorkeur om activa met alleen een maatschappelijk nut niet te activeren.

De gebruiksrechten voor onbepaalde duur kunnen niet als IVA worden verwerkt, de limitatieve lijst van artikel 34 staat dat niet toe. Ze worden net als de software zelf gecategoriseerd en verwerkt als MVA, dus op dezelfde wijze als software (zie paragraaf 2.1).

Als de gebruiksrechten voor een bepaald aantal jaren ineens in rekening worden gebracht bij de gemeente moeten de kosten als transitorische post 'vooruitbetaalde kosten' worden geactiveerd.

2.3 Het verwerken van de kosten van (leveranciers)support ed

De kosten van (leveranciers)ondersteuning, het gaat dan bijv. om de kosten van helpdesksupport, consultancy-uren, nieuwe releases ed., worden normaal gesproken als exploitatielast verwerkt. Als (een deel van) deze kosten tegen een vast bedrag voor een aantal jaren ineens vooraf in rekening worden gebracht worden ze als transitorische post 'vooruitbetaalde kosten' geactiveerd.

Bijlage I Relevante wet- en regelgeving

Provinciewet

Artikel 216

1. Provinciale staten stellen bij verordening de uitgangspunten voor het financiële beleid, alsmede voor het financiële beheer en voor de inrichting van de financiële organisatie vast. De verordening waarborgt dat aan de eisen van rechtmatigheid, verantwoording en controle wordt voldaan.
2. De verordening bevat in ieder geval:
 - A. regels voor waardering en afschrijving van activa;
 - B. grondslagen voor de berekening van door het provinciebestuur in rekening te brengen prijzen en tarieven voor rechten als bedoeld in artikel 225;
 - C. regels inzake de algemene doelstellingen en de te hanteren richtlijnen en limieten van de financieringsfunctie, alsmede inzake de administratieve organisatie van de financieringsfunctie, daaronder begrepen taken en bevoegdheden, de verantwoordingsrelaties en de bijbehorende informatievoorziening.

Gemeentewet

Artikel 212

1. De raad stelt bij verordening de uitgangspunten voor het financiële beleid, alsmede voor het financiële beheer en voor de inrichting van de financiële organisatie vast. Deze verordening waarborgt dat aan de eisen van rechtmatigheid, verantwoording en controle wordt voldaan.
2. De verordening bevat in ieder geval:
 - A. regels voor waardering en afschrijving van activa;
 - B. grondslagen voor de berekening van de door het gemeentebestuur in rekening te brengen prijzen en van tarieven voor rechten als bedoeld in artikel 229b, alsmede, voor zover deze wordt geheven, voor de heffing bedoeld in artikel 15.33 van de Wet milieubeheer;
 - C. regels inzake de algemene doelstellingen en de te hanteren richtlijnen en limieten van de financieringsfunctie, alsmede inzake de administratieve organisatie van de financieringsfunctie, daaronder begrepen taken en bevoegdheden, de verantwoordingsrelaties en de bijbehorende informatievoorziening.

Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten

Artikel 34

In de balans worden onder de immateriële vaste activa afzonderlijk opgenomen:

- a. kosten verbonden aan het sluiten van geldleningen en het saldo van agio en disagio;
- b. kosten van onderzoek en ontwikkeling voor een bepaald actief.

Artikel 35

1. In de balans worden onder de materiële vaste activa afzonderlijk opgenomen:
 - a. Investerings met een economisch nut;
 - b. Investerings in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut.
2. Van de materiële vaste activa wordt aangegeven welke in erfpacht zijn uitgegeven.

Artikel 52

1. In de toelichting op de balans worden onder de materiële vaste activa afzonderlijk opgenomen:
 - a. gronden en terreinen;
 - b. woonruimten;
 - c. bedrijfsgebouwen;
 - d. grond-, weg- en waterbouwkundige werken;
 - e. vervoermiddelen;
 - f. machines, apparaten en installaties;
 - g. overige materiële vaste activa.
2. In de toelichting op de balans wordt het verloop van de activa, als bedoeld in het eerste lid, gedurende het begrotingsjaar, in een sluitend overzicht weergegeven. Daaruit blijken, voor zover van toepassing:
 - a. de boekwaarde aan het begin van het begrotingsjaar;
 - b. de investeringen of desinvesteringen;
 - c. de afschrijvingen;
 - d. bijdragen van derden direct gerelateerd aan een actief;
 - e. afwaarderingen wegens duurzame waardeverminderingen;
 - f. de boekwaarde aan het einde van het begrotingsjaar.

Artikel 59

1. Alle investeringen met een economisch nut worden geactiveerd.
2. Investerings hebben een economisch nut indien ze verhandelbaar zijn en/of indien ze kunnen bijdragen aan het genereren van middelen.
3. In afwijking van het eerste lid worden kunstvoorwerpen met een cultuur-historische waarde niet geactiveerd.
4. Investerings in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut kunnen worden geactiveerd.

Artikel 62

1. Alle vaste activa worden voor het bedrag van de investering geactiveerd.
2. In afwijking van het eerste lid mogen bijdragen van derden die in directe relatie staan met een actief op de waardering daarvan in mindering worden gebracht.
3. In afwijking van het eerste lid mogen reserves in mindering worden gebracht op investeringen, als bedoeld in artikel 59, het vierde lid.

Artikel 63

1. Activa worden gewaardeerd op basis van de verkrijgings- of vervaardigingsprijs.
2. De verkrijgingsprijs omvat de inkoopprijs en de bijkomende kosten.
3. De vervaardigingsprijs omvat de aanschaffingskosten van de gebruikte grond- en hulpstoffen en de overige kosten, welke rechtstreeks aan de vervaardiging kunnen worden toegerekend. In de vervaardigingsprijs kunnen voorts worden opgenomen een redelijk deel van de indirecte kosten en de rente over het tijdvak dat aan de vervaardiging van het actief kan worden toegerekend; in dat geval vermeldt de toelichting dat deze rente is geactiveerd.
4. Voor in erfpacht uitgegeven gronden geldt de uitgifteprijs van eerste uitgifte als verkrijgingsprijs. Gronden in eeuwigdurende erfpacht worden gewaardeerd tegen registratiewaarde.
5. Van activa waarvan de bestemming verandert, wordt de actuele waarde van de nieuwe bestemming in de toelichting op de balans opgenomen.
6. In afwijking van het eerste lid is waardering tegen actuele waarde toegestaan voor de activa van de Nazorgfondsen bedoeld in artikel 15.47 van de Wet milieubeheer.
7. Passiva worden gewaardeerd tegen de nominale waarde, met uitzondering van voorzieningen die tegen contante waarde zijn gewaardeerd.
8. Eventuele voorzieningen wegens oninbaarheid worden met de nominale waarde van leningen en vorderingen verrekend.

Artikel 64

1. De afschrijvingen geschieden onafhankelijk van het resultaat van het boekjaar.
2. Slechts om gegronde redenen mogen de afschrijvingen geschieden op andere grondslagen dan die welke in het voorafgaande begrotingsjaar zijn toegepast. De reden van de verandering wordt in de toelichting op de balans uiteengezet. Tevens wordt inzicht gegeven in haar betekenis voor de financiële positie en voor de baten en de lasten aan de hand van aangepaste cijfers voor het begrotingsjaar of voor het voorafgaande begrotingsjaar.
3. Op vaste activa met een beperkte gebruiksduur wordt jaarlijks afgeschreven volgens een stelsel dat is afgestemd op de verwachte toekomstige gebruiksduur.
4. In afwijking van het eerste en het derde lid kan er op de activa, bedoeld in artikel 59, vierde lid, extra worden afgeschreven.
5. In afwijking van het derde lid is de afschrijvingsduur voor de immateriële vaste activa, bedoeld in artikel 34 onder a, maximaal gelijk aan de looptijd van de lening.
6. In afwijking van het derde lid is de afschrijvingsduur voor de immateriële vaste activa, bedoeld in artikel 34 onder b, ten hoogste vijf jaar.

Artikel 65

1. Naar verwachting duurzame waardeverminderingen van vaste activa worden onafhankelijk van het resultaat van het boekjaar in aanmerking genomen.
2. Voorraden en deelnemingen worden tegen de marktwaarde gewaardeerd indien de marktwaarde lager is dan de verkrijgings- of vervaardigingsprijs.
3. Een actief dat buiten gebruik wordt gesteld wordt afgewaardeerd op het moment van buitengebruikstelling, indien de restwaarde lager is dan de boekwaarde.