COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

Advies 2014/2 (addendum aan advies 2011/13) – De boekhoudkundige verwerking van ontvangen overheidssteun in de vorm van een terugvorderbaar voorschot

Advies van 12 maart 2014[1]

I. Inleiding
II. Gegevens
III. Voorbeeldboekingen tijdens de fase voorafgaand aan de exploitatie van de resultaten van het onderzoek
IV. Voorbeeldboekingen nadat de onderzoeksfase is afgelopen
A. De vennootschap benut de resultaten niet
B. De vennootschap benut de resultaten

I. Inleiding

1. Naar aanleiding van een vraag over de boekhoudkundige verwerking van steun die door een subsidieverlenende overheid werd toegekend in de vorm van een terugvorderbaar voorschot is het nuttig gebleken om bij hoofdstuk V.B van het CBN-advies 2011/13 - Overheidssubsidies een voorbeeld te verstrekken. In het onderstaande voorbeeld worden de btw-aspecten buiten beschouwing gelaten.

II. Gegevens

2. Een vennootschap vraagt in het kader van het Decreet van 3 juli 2008 betreffende de steun voor onderzoek, ontwikkeling en innovatie in Wallonië (BS 29 juli 2008) overheidssteun aan. De vennootschap heeft de keuze om de steun van de subsidieverlenende overheid te ontvangen ofwel in de vorm van een niet terug te betalen subsidie ofwel in de vorm van een terugvorderbaar voorschot. De steun bedraagt een bepaald percentage van de gemaakte kosten. Dit percentage is groter wanneer de steun wordt gevraagd in de vorm van een terugvorderbaar voorschot dan wanneer de steun wordt gevraagd in de vorm van een niet terug te betalen subsidie. In casu heeft de vennootschap geopteerd voor de overheidssteun in de vorm van een terugvorderbaar voorschot.

3. De modaliteiten van het terugvorderbaar voorschot zijn samengevat als volgt:

Indien de vennootschap beslist de resultaten van het onderzoek te exploiteren, zal de vennootschap het voorschot moeten terugbetalen. Het bedrag van de terugbetalingen wordt periodiek bepaald in functie van de resultaten die met het onderzoek worden behaald. De totale som van de terugbetalingen kan kleiner, gelijk aan of groter zijn dan het bedrag van de ontvangen terugvorderbare voorschotten.

Indien de vennootschap beslist om de resultaten niet of niet langer te exploiteren, wordt de vennootschap vrijgesteld om (het saldo) van het terugvorderbaar voorschot terug te betalen. De vrijstelling geldt slechts indien de vennootschap (i) motiveert waarom ze van het project afziet en (ii) de zakelijke rechten op de resultaten van het project overdraagt aan de subsidieverlenende overheid.

III. Voorbeeldboekingen tijdens de fase voorafgaand aan de exploitatie van de resultaten van het onderzoek

4. De vennootschap heeft tijdens het boekjaar N voor een bedrag van 1.000 kosten gemaakt die in aanmerking komen voor steun ten belope van 60% van de gemaakte kosten. Het betreft kosten die niet voor activering in aanmerking komen. Daarnaast heeft de vennootschap ten bedrage van 1.000 uitgaven gedaan die aanleiding vormen voor de boeking van een immaterieel vast actief dat afgeschreven wordt over vijf jaar. Ook voor deze uitgaven ontvangt de vennootschap een steun ten belope van 60% van het investeringsbedrag.

Boekingen in jaar N

Zowel de kosten die voor activering in aanmerking komen als de kosten die niet voor activering in aanmerking komen, werden tijdens het jaar op een 6-rekening geboekt. De uitgaven die voor een activering in aanmerking komen worden geboekt als volgt:

210.0	Kosten voor onderzoek en ontwikkeling			1.000	
	aan	72	Geproduceerde vaste activa		1.000

Op het moment van de toezegging[2] van de subsidie boekt de vennootschap het volgende:

416	Diverse vorderingen			1.200	
	aan	743	Bedrijfssubsidies en compenserende bedragen		600
		15	Kapitaalsubsidies[3]		600

Op inventarisdatum schrijft de vennootschap het actiefbestanddeel af en boekt het overeenkomstig deel van de kapitaalsubsidie als opbrengst:

6301[4]	Afschrijvingen op immateriële vaste activa			200	
	aan	210.9	Kosten van onderzoek en ontwikkeling – geboekte afschrijvingen		200

15	Kapitaalsubsidies			120	
	aan	753	Kapitaal- en interestsubsidies		120

5. Wanneer de terugvorderbare voorschotten in geval van een exploitatie een significant bedrag vormen, meent de Commissie dat dit moet worden vermeld in de toelichting.

IV. Voorbeeldboekingen nadat de onderzoeksfase is afgelopen

6. Nadat de onderzoeksfase is afgelopen, bijvoorbeeld in het boekjaar N+1, kan de vennootschap beslissen om de resultaten van het onderzoek al dan niet te exploiteren.

A. De vennootschap benut de resultaten niet

7. De vennootschap beslist de resultaten niet te exploiteren, motiveert haar beslissing bij de subsidieverlenende overheid en draagt de zakelijke rechten op het project over. Aldus moet de vennootschap de ontvangen voorschotten niet terugbetalen. De vennootschap boekt een minderwaarde naar aanleiding van de realisatie van dit immaterieel vast actiefbestanddeel en neemt het saldo van de nog niet in het resultaat opgenomen kapitaalsubsidie in opbrengst.

663	Minderwaarden op de realisatie van vaste activa			800	
210.9	Kosten van onderzoek en ontwikkeling – geboekte afschrijvingen			200	
	aan	210.0	Kosten van onderzoek en ontwikkeling - aanschaffingswaarde		1.000

15	Kapitaalsubsidies			480	
	aan	753	Kapitaal- en interestsubsidies		480

B. De vennootschap benut de resultaten

8. Op het moment dat de onderzoeksfase is afgelopen en de vennootschap beslist om de resultaten uit het onderzoek te benutten, blijft het terugvorderbaar voorschot in de balans vermeld als een subsidie. Wanneer de subsidie op een rekening 15 Kapitaalsubsidies werd geboekt zal het overeenstemmende gedeelte van de kapitaalsubsidie als opbrengst jaarlijks worden geboekt a rato van de afschrijvingen van het gesubsidieerd actiefbestanddeel. De terugbetaling van het voorschot zal gebeuren zodra een opschortende voorwaarde is vervuld, met name de succesvolle exploitatie van de resultaten van het onderzoek. Zolang deze opschortende voorwaarde niet is vervuld, is er geen aanleiding om een schuld of een voorziening op het passief te boeken. Van zodra de voorwaarde voor het terugbetalen van het voorschot is vervuld, moet de daardoor ontstane kost als zodanig worden geboekt. De beoordeling of de opschortende voorwaarde al dan niet is vervuld, zal ieder jaar opnieuw door het bestuursorgaan van de vennootschap moeten worden gemaakt.

9. De Commissie merkt op dat deze terugbetaling geen aanleiding geeft tot het aanpassen van de bedragen die initieel werden geboekt op de rekening 15 Kapitaalsubsidies. Deze werkwijze heeft immers tot gevolg dat het overeenstemmingsprincipe gerespecteerd wordt. De kapitaalsubsidie wordt in opbrengst genomen in functie van de afschrijving van het gesubsidieerd actiefbestanddeel waarop de subsidie betrekking heeft. De kost die het gevolg is van de periodieke terugbetalingen zal in hetzelfde jaar worden geboekt als het jaar waarin de resultaten van het onderzoek in opbrengst worden genomen.

Boeking van de terugbetaling

643	Diverse bedrijfskosten			X	
	aan	489	Diverse schulden		X

Eindejaarsverrichtingen

6301	Afschrijvingen op immateriële vaste activa			200	
	aan	210.9	Kosten van onderzoek en ontwikkeling – geboekte afschrijvingen		200

15		Kapitaalsubsidies		120	
	aan	753	Kapitaal- en interestsubsidies		120

Door de kapitaalsubsidie als opbrengst te boeken naarmate de gesubsidieerde kosten ten laste worden genomen (afschrijving) enerzijds en de terugbetaling te boeken als een kost gelieerd aan de output anderzijds, wordt voldaan aan het matching principe.

10. De Commissie is van mening dat de boekhoudkundige verwerking in het voorgaande randnummer slechts is toegestaan mits de vennootschap ieder jaar opnieuw de mogelijkheid heeft om af te zien van de exploitatie van de resultaten van het onderzoek en aldus een volledige vrijstelling van terugbetaling te bekomen van (het saldo) van de terugvorderbare voorschotten.

11. De vennootschap kan steeds beslissen om de exploitatie van de resultaten stop te zetten waardoor de vennootschap zal worden vrijgesteld om de voorschotten terug te betalen op voorwaarde dat de zakelijke rechten op de resultaten van het onderzoek worden overgedragen (boeking zie randnummer 7). Bijgevolg zal het bestuursorgaan van de vennootschap ieder jaar moeten oordelen of ze de exploitatie van de resultaten zal verderzetten. De vennootschap dient het voorschot slechts terug te betalen indien zij de exploitatie van de resultaten verderzet. Bijgevolg is het niet zeker dat de vennootschap de volgende jaren terugbetalingen zal moeten verrichten. Evenmin staat het bedrag van de terugbetalingen op voorhand vast. Gelet op het voorgaande worden de eventueel verwachte terugvorderingen voor de volgende jaren nog niet als een schuld geboekt.

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 20 januari 2014 ter consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 Wat betreft het tijdstip waarop de subsidie moet worden geboekt wordt verwezen naar het advies 2011/13 Overheidssubsidies.

3 Hier wordt vertrokken van de veronderstelling dat de voorwaarden vervuld zijn voor een definitieve vrijstelling van vennootschapsbelasting zodat geen gedeelte van de kapitaalsubsidie op de rekening 1680 Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies moet worden geboekt.

4 Wanneer ingevolge hun technische ontwaarding of wegens de wijziging van economische of technologische omstandigheden, hun boekhoudkundige waarde hoger is dan hun gebruikswaarde moet worden overgegaan tot aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen middels de rekening 6601 Uitzonderlijke afschrijvingen en waardeverminderingen op immateriële vaste activa (artikel 61, § 1, tweede lid KB W.Venn.).