**COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN**

# CBN-advies 2016/16 – Kosten van onderzoek en ontwikkeling: wijzigingen door het koninklijk besluit van 18 december 2015

## Advies van 7 september 2016[1]


I. Inleiding
II. Algemene principes inzake activering en waardering van immateriële vaste activa
III. Kosten van onderzoek gemaakt tijdens een boekjaar dat aanvangt na 31 december 2015
A. Toepassingsgebied
B. Leidraad m.b.t. het onderscheid tussen onderzoek en ontwikkeling
1. Onderzoeksfase
2. Ontwikkelingsfase
C. Vermeldingen in de toelichting
D. Overgangsbepaling
IV. Wijziging afschrijvingsperiode kosten van ontwikkeling


## I. Inleiding

1. De Commissie beoogt in dit advies de wijzigingen te verduidelijken met betrekking tot de boekhoudkundige verwerking van kosten van onderzoek en ontwikkeling, wat betreft de boekjaren die aanvangen na 31 december 2015.

2. In zowel het volledige als het verkorte schema van de jaarrekening wordt op het actief van de balans een post II. Immateriële vaste activa voorzien. Onder de immateriële vaste activa moet worden verstaan, de ondernemingsmiddelen van onlichamelijke aard die bestemd zijn om duurzaam voor de bedrijfsactiviteit te worden gebruikt, en waaruit naar verwachting toekomstige economische voordelen naar de onderneming zullen vloeien. De algemene beginselen inzake de immateriële vaste activa en de boekhoudkundige verwerking daarvan worden uitvoerig uiteengezet in CBN-advies 2012/13 – De boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa.

3. Het koninklijk besluit van 18 december 2015 tot omzetting van Richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013 van het Europees Parlement en van de Raad betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad[2], heeft een aantal wijzigingen aangebracht aan het schema van de balans en de indeling van de post Immateriële vaste activa. Meer bepaald mogen ingevolge de nieuwe wettelijke bepalingen en bijgevolg de nieuwe schema's van de balans die als bijlage bij de richtlijn zijn opgenomen, de kosten van onderzoek niet meer op de balans komen.[3] Voortaan[4] kunnen dus enkel nog de kosten van ontwikkeling op de balans geactiveerd worden.

De Commissie stelt vast dat het Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 18 december 2015 een boekingswijze voorstelt voor wat betreft de kosten van onderzoek gemaakt tijdens een boekjaar dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2016 en die vóór de omzetting van de Richtlijn wel zouden voldaan hebben aan de voorwaarden om te worden opgenomen onder de immateriële vaste activa.[5] De Commissie benadrukt hierbij dat het niet de bedoeling is dat uitgaven die voorheen niet in aanmerking kwamen voor activering op grond van onderstaande definitie van immaterieel vast actief (zie infra, randnummer 5)[6], nu zouden worden geactiveerd als kosten van onderzoek.

4. Daarnaast voert het voormelde koninklijk besluit een wijziging door met betrekking tot de afschrijvingen van geactiveerde kosten van ontwikkeling.[7]

## II. Algemene principes inzake activering en waardering van immateriële vaste activa

5. Kosten van onderzoek en ontwikkeling kwalificeren als immaterieel vast actief indien aan bepaalde voorwaarden is voldaan. De Commissie verduidelijkte in haar advies 2012/13 – De boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa dat de immateriële vaste activa identificeerbaar dienen te zijn en toekomstige economische voordelen dienen op te leveren. Bovendien dient de betrokken entiteit er de zeggenschap over te hebben. Derhalve zijn het slechts die uitgaven, waarvan het investeringskarakter ondubbelzinnig vaststaat, die voor activering in aanmerking komen. Naar mening van de Commissie moet het bestuursorgaan, voor de activering van de uitgaven, nagaan of volgende criteria cumulatief worden voldaan:

- vooreerst dient het nut van het product of proces voor de onderneming te worden aangetoond, m.a.w. het product of proces 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.

Wanneer niet aan deze voorwaarden is voldaan, impliceert dit dat het investeringskarakter niet vaststaat en mogen de uitgaven niet worden geactiveerd.

## III. Kosten van onderzoek gemaakt tijdens een boekjaar dat aanvangt na 31 december 2015

### A. Toepassingsgebied

6. Voor kosten gemaakt tijdens het boekjaar dat aanvangt op 1 januari 2016 of later moet rekening worden gehouden met de voorwaarde die Richtlijn 2013/34/EU (cfr. supra) stelt, namelijk dat kosten van onderzoek niet meer op de balans mogen voorkomen. Het voormelde koninklijk besluit van 18 december 2015 wijzigt dan ook de inhoud van de rubriek Immateriële vaste activa in die zin.

7. Onder “onderzoek” moet worden verstaan, de originele, systematisch uitgevoerde werkzaamheden, in de hoop inzicht te verkrijgen en nieuwe wetenschappelijke of technische kennis te verwerven.[8]

8. Het voormelde KB van 18 december 2015 heeft daarentegen geen wijzigingen aangebracht aan het stelsel van de activering van de kosten van ontwikkeling.[9] Onder “ontwikkeling” wordt verstaan de concrete uitvoering van ontwerpen of studies voor de productie van nieuwe of aanzienlijk verbeterde materialen, werktuigen, producten, procedés, systemen of diensten door gebruik te maken van ontdekkingen of verworven kennis alvorens een productie te starten die kan worden gecommercialiseerd.

### B. Leidraad m.b.t. het onderscheid tussen onderzoek en ontwikkeling

9. Naast het naleven van de algemene vereisten voor de opname en waardering van een immaterieel vast actief, past een onderneming de hieronder uiteengezette vereisten en leidraden toe op alle intern gegenereerde immateriële activa.[10]

10. Om te beoordelen of een intern gegenereerd immaterieel actief voldoet aan de hierboven geformuleerde criteria voor opname, classificeert een onderneming het genereren van het actief in:

(a) een onderzoeksfase;
(b) een ontwikkelingsfase.

11. Als een onderneming bij een intern project dat gericht is op het genereren van een immaterieel actief de onderzoeksfase niet kan onderscheiden van de ontwikkelingsfase, verwerkt zij de uitgaven voor dat project alsof deze alleen werden gedaan in de onderzoeksfase.

#### 1. Onderzoeksfase

12. Voorbeelden van activiteiten in de onderzoeksfase zijn:

(a) activiteiten gericht op de verwerving van nieuwe kennis;
(b) het zoeken naar en evalueren, definitief kiezen en toepassen van onderzoeksresultaten of andere kennis;
(c) het zoeken naar alternatieven voor materialen, apparaten, producten, processen, systemen of diensten;
(d) het formuleren, ontwerpen, evalueren en het maken van een definitieve keuze uit mogelijke alternatieven voor nieuwe of verbeterde materialen, apparaten, producten, processen, systemen of diensten.

#### 2. Ontwikkelingsfase

13. Een immaterieel actief kan slechts worden geacht zich in de ontwikkelingsfase te bevinden als en slechts als een onderneming alle navolgende punten kan aantonen:

(a) de technische uitvoerbaarheid om het immaterieel actief te voltooien, zodat het beschikbaar zal zijn voor gebruik of verkoop;
(b) haar intentie om het immaterieel actief te voltooien en te gebruiken of te verkopen;
(c) haar vermogen om het immaterieel actief te gebruiken of te verkopen;
(d) hoe het immaterieel actief waarschijnlijke toekomstige economische voordelen zal genereren. Onder andere kan de onderneming aantonen dat er een markt bestaat voor de goederen of diensten die met het immaterieel actief worden voortgebracht dan wel voor het immaterieel actief zelf of, als het intern wordt gebruikt, de bruikbaarheid van het immaterieel actief;
(e) de beschikbaarheid van adequate technische, financiële en andere middelen om de ontwikkeling te voltooien en het immaterieel actief te gebruiken of te verkopen;
(f) het vermogen om de uitgaven die aan het immaterieel actief kunnen worden toegerekend tijdens zijn ontwikkeling betrouwbaar te waarderen.

14. De ontwikkelingsfase van een project is een latere, verder gevorderde fase dan de onderzoeksfase.

15. Voorbeelden van activiteiten in de ontwikkelingsfase zijn:

(a) het ontwerpen, bouwen en testen van prototypes en modellen, voorafgaand aan de productie of het gebruik;
(b) het ontwerpen van gereedschap, mallen en matrijzen met betrekking tot nieuwe technologie;
(c) het ontwerpen, bouwen en in gebruik nemen van een proeffabriek die nog niet geschikt is voor commerciële productie; en
(d) het ontwerpen, bouwen en testen van een gekozen alternatief voor nieuwe of verbeterde materialen, apparaten, producten, processen, systemen of diensten.

16. De beschikbaarheid van middelen om een immaterieel actief te voltooien, te gebruiken en de eraan verbonden voordelen te verkrijgen kan bijvoorbeeld worden aangetoond in een ondernemingsplan waarin de benodigde technische, financiële en overige middelen alsmede het vermogen van de onderneming om deze middelen zeker te stellen, worden aangetoond. In sommige gevallen toont een onderneming de beschikbaarheid van externe financiering aan door het verkrijgen van een kennisgeving van een leninggever waarin deze aangeeft bereid te zijn het plan te financieren.

17. De kostprijs om een immaterieel actief intern te genereren, zoals salarissen en andere uitgaven die worden gedaan ten behoeve van auteursrechten of licenties of de ontwikkeling van software, kan vaak betrouwbaar worden gewaardeerd op basis van de kostenregistratiesystemen van de onderneming.

### C. Vermeldingen in de toelichting

18. In het volledig schema (VOL 6.2.2) moeten ondernemingen een gedetailleerde opgave doen van de kosten van onderzoek en ontwikkeling die worden geactiveerd. Bovendien geldt voor deze vennootschappen de verplichting om in het jaarverslag informatie toe te voegen omtrent de werkzaamheden op het gebied van onderzoek en ontwikkeling (verplichting op basis van artikel 96, § 1, 4° W.Venn. en artikel 100, 6° W.Venn.).

19. In het verkort schema (VKT 6.1.1) wordt een globaal overzicht gegeven van de immateriële vaste activa die worden geboekt op de rekening 21 Immateriële vaste activa. Voor kleine vennootschappen geldt geen verplichting om een verdere opsplitsing mee te delen van de immateriële vaste activa zodat de kosten van onderzoek en ontwikkeling, geboekt op rekening 210 Kosten van onderzoek en ontwikkeling, niet afzonderlijk terug te vinden zijn in de gepubliceerde jaarrekening. De vennootschappen die een jaarrekening opstellen volgens het verkort schema moeten in de toelichting wel het bedrag vermelden van de onder de immateriële vaste activa opgenomen kosten van onderzoek en ontwikkeling (artikel 60 KB W.Venn.). Met betrekking tot de kosten van onderzoek en ontwikkeling die onmiddellijk in kosten werden genomen, geldt voor kleine vennootschappen geen verplichting gelijkaardig aan de verplichting vermeld in artikel 96, § 1, 4° W.Venn. en artikel 100, 6° W.Venn.

20. Indien gebruik wordt gemaakt van de regeling vermeld in het Verslag aan de Koning (cfr. voetnoot 5 van onderhavig advies) is het, hoewel daaromtrent geen expliciete verplichting is opgenomen in het koninklijk besluit, volgens de Commissie hoogst aangewezen om de aanschaffingswaarde en geboekte afschrijving afzonderlijk te vermelden in de toelichting teneinde de band te verduidelijken tussen de in de boekhouding opgenomen bedragen (aanschaffingswaarde – geboekte afschrijving) en de weergave ervan in de jaarrekening.

De Commissie wenst tot slot in herinnering te brengen dat desgevallend in de toelichting met betrekking tot de belastingen (VOL 6.13) de nodige bedragen dienen te worden vermeld met betrekking tot de verschillen tussen de boekhoudkundige winst en de belastbare winst alsook de belastinglatenties.

### D. Overgangsbepaling

21. Artikel 57 van het koninklijk besluit van 18 december 2015 bevat een overgangsbepaling, zodat vennootschappen de kosten van onderzoek die zij op de balans hebben geactiveerd en nog niet volledig hebben afgeschreven bij de inwerkingtreding van dit besluit, op de actiefzijde kunnen behouden bij de immateriële vaste activa.[11] Dit impliceert dat voor kosten van onderzoek die werden gemaakt tijdens een boekjaar dat een aanvang heeft genomen vóór 1 januari 2016 het oude regime van toepassing blijft.

22. Naar de mening van de Commissie laat de nieuwe wettelijke bepaling niet toe om zondermeer de boekwaarde van voorheen geactiveerde kosten van onderzoek in één keer ten laste te nemen in het eerste boekjaar dat onderworpen is aan de nieuwe wettelijke bepaling inzake kosten voor onderzoek om redenen van de wetswijziging. De voorheen door het bestuursorgaan vastgelegde waarderingsregels dienen verder onverkort te worden toegepast.

## IV. Wijziging afschrijvingsperiode kosten van ontwikkeling

23. Het voormelde KB van 18 december 2015 heeft eveneens een wijziging aangebracht aan de afschrijvingsregels voor kosten van ontwikkeling. Kosten van ontwikkeling worden, indien hun gebruiksduur niet met zekerheid kan worden geraamd, afgeschreven over een periode van ten hoogste tien jaar.[12]

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 30 mei 2016 ter publicatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 BS 30 december 2015.

3 Zie bijlage bij Richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013 van het Europees Parlement en van de Raad betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad.

4 D.w.z. voor boekjaren die aanvangen na 31 december 2015.

5 Wat betreft de kosten van onderzoek gemaakt tijdens een boekjaar dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2016 die vóór de omzetting van de Richtlijn wel zouden hebben voldaan aan de voorwaarden om te worden opgenomen onder de immateriële vaste activa, wordt in het Verslag aan de Koning bij het KB van 18 december 2015 vermeld dat wordt toegestaan dat deze kosten nog steeds worden opgenomen onder de immateriële vaste activa doch mits een onmiddellijke en integrale afschrijving in het jaar van activering zodat deze bedragen niet voorkomen in de balans van de jaarrekening. Dergelijke boekhoudkundige verwerking strekt ertoe geen nadelige fiscale gevolgen te laten ressorteren voor de kosten van onderzoek ingevolge het door de Richtlijn opgelegde verbod om kosten van onderzoek op te nemen in de balans van de jaarrekening. Wanneer deze methode toegepast wordt, kunnen ondernemingen in voorkomend geval blijven genieten van de investeringsaftrek voorzien in de artikelen 69 tot 77 en 201 van het Wetboek van Inkomstenbelastingen 1992 of van het belastingkrediet voorzien in de artikelen 289quater tot 289novies van hetzelfde wetboek wat de notie immateriële vaste activa betreft. De bepalingen van artikel 63 van voormeld wetboek verplichten namelijk om investeringen in onderzoek op minstens 3 jaar af te schrijven, waardoor de uitsluiting voorzien door artikel 75, 4° van voormeld wetboek niet op deze investeringen van toepassing is.

6 De definitie van immaterieel vast actief is namelijk niet gewijzigd naar aanleiding van de omzetting van Richtlijn 2013/34/EU.

7 Op grond van artikel 12, 11, tweede lid van Richtlijn 2013/34/EU moet de door een lidstaat toegestane maximumperiode van de afschrijvingen tussen 5 en 10 jaar liggen.

8 Verslag aan de koning bij het koninklijk besluit van 18 december 2015 tot omzetting van Richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013 van het Europees Parlement en van de Raad betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad.

9 Voor wat de kosten van ontwikkeling betreft, blijft België dus gebruik maken van de optie zoals voorzien in artikel 12.11, derde lid van de Richtlijn waarbij aan de Lidstaten blijvend de mogelijkheid wordt geboden toe te staan aan de ondernemingen om hun kosten van ontwikkeling te activeren.

10 Zie IAS 38, § 52 e.v.

11 Verslag aan de Koning het koninklijk besluit van 18 december 2015 tot omzetting van Richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013.

12 Artikel 61, §1, laatste lid is de omzetting van artikel 12.11 van de Richtlijn, op basis waarvan de Lidstaten voor de afschrijving van de kosten van ontwikkeling en goodwill een maximale afschrijvingsduur moeten voorzien die niet lager dan vijf jaar en niet hoger dan tien jaar mag zijn, wanneer de gebruiksduur van deze activa niet met zekerheid kan worden geschat. Gezien de recente ontwikkelingen op internationaal vlak, wordt in artikel 14 van dit besluit beoogd om een maximale afschrijvingsduur van tien jaar in te voeren voor de kosten van ontwikkeling en goodwill.