COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2012/13 – De boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa

Advies van 10 oktober 2012

I. Activering en waardering van immateriële vaste activa
  A. Aanschaffingswaarde: aanschaffings- en vervaardigingsprijs en inbrengwaarde3
    1. Aanschaffingsprijs
    2. Vervaardigingsprijs
    3. Inbrengwaarde
  B. Afschrijvingen en waardeverminderingen
    1. Inleiding: immateriële vaste activa met beperkte en met onbeperkte levensduur
    2. Immateriële vaste activa met beperkte levensduur
      2.1. Algemeen
      2.2. Bijzonder toepassingsgeval: afschrijvingen op immateriële vaste activa die zijn verworven voor een prijs die een variabel gedeelte omvat dat afhankelijk is van de toekomstige winst van de koper
    3. Immateriële vaste activa met een onbeperkte levensduur
  C. Herwaarderingen
II. Kosten van onderzoek en ontwikkeling
  A. Inleiding en begrippen
  B. Boekhoudkundige verwerking
    1. Activering van kosten van onderzoek en ontwikkeling
    2. Afschrijving van kosten van onderzoek en ontwikkeling
  C. Subsidiëring
  D. Vermelding van de kosten van onderzoek en ontwikkeling in het jaarverslag
III. De concessies, octrooien, licenties, know-how, merken en andere gelijkaardige rechten
IV. Goodwill
  A. Inleiding en begrippen
  B. Afschrijvingen op goodwill

Inleiding

1. Zowel in het volledige, als in 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 rubriek immateriële vaste activa wordt overeenkomstig artikel 95 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen[1] (hierna: KB W.Venn.) uitgesplitst in:

- kosten van onderzoek en ontwikkeling;
- concessies, octrooien, licenties, know-how, merken en soortgelijke rechten;
- goodwill;
- vooruitbetalingen.

2. In dit advies wordt de boekhoudkundige verwerking van de immateriële vaste activa toegelicht[2]. Hierbij zal in de eerste plaats worden ingegaan op de voorwaarden om bepaalde door de vennootschap gedragen kosten onder de rubriek van de immateriële activa op de balans te activeren. Vervolgens zal ook de nodige aandacht worden besteed aan de waardering van deze activa in de jaarrekening en aan hun eventuele waarde-correcties. Ten slotte zal ook nader worden ingegaan op elk van de subrubrieken van de rubriek immateriële vaste activa.

I. Activering en waardering van immateriële vaste activa

A. Aanschaffingswaarde: aanschaffings- en vervaardigingsprijs en inbrengwaarde[3]

1. Aanschaffingsprijs

3. Immateriële vaste activa die door de onderneming worden aangekocht bij derden worden overeenkomstig artikel 36, lid 1 van het KB W.Venn. in de jaarrekening gewaardeerd tegen aanschaffingsprijs. Die omvat naast de aankoopprijs ook de bijkomende kosten zoals de niet-terugbetaalbare belastingen en de vervoerskosten.

4. Indien het immaterieel vast actief wordt verkregen naar aanleiding van een ruil, dan zal de aanschaffingsprijs van dit actief gelijk zijn aan de marktwaarde van de in ruil voor dit actief overgedragen actiefbestanddelen. Is deze waarde moeilijk vast te stellen, dan is de aanschaffingsprijs de marktwaarde van het door de ruil verkregen actiefbestanddeel. Deze waarden worden geschat op datum van de ruil (artikel 36, lid 2 KB W.Venn.).

5. Artikel 38 van het KB W.Venn. laat ten slotte ook nog toe dat bij de verwerving van immateriële vaste activa van derden, de rente op het vreemd vermogen dat wordt gebruikt voor de financiering van deze activa aan de aanschaffingswaarde van de immateriële vaste activa kan worden toegevoegd. Dit is evenwel slechts toegestaan voor zover deze financiering betrekking heeft op de periode welke de bedrijfsklaarheid van deze activa voorafgaat. De keuze van de onderneming om de rente op vreemd vermogen op te nemen in de aanschaffingswaarde van het immaterieel vast actief moet bij de waarderingsregels in de toelichting worden vermeld[4].

2. Vervaardigingsprijs

6. Wanneer de onderneming het immaterieel vast actief zelf tot stand heeft gebracht dan dient het betrokken actief overeenkomstig artikel 37 van het KB W.Venn. te worden gewaardeerd tegen de vervaardigingsprijs die, naast de aanschaffingskosten van grondstoffen, verbruiksgoederen en hulpstoffen, ook de productiekosten omvat die rechtstreeks aan het individuele product of aan de productengroep toerekenbaar zijn evenals het evenredig deel van de productiekosten die slechts onrechtstreeks aan het individuele product of aan de productengroep toerekenbaar zijn, voor zover deze kosten op de normale productieperiode betrekking hebben. Het staat de vennootschappen echter vrij deze onrechtstreekse productiekosten niet geheel of gedeeltelijk in de vervaardigingsprijs op te nemen; in geval van deze mogelijkheid gebruik wordt gemaakt, wordt zulks in de toelichting vermeld.

7. Artikel 60 van het KB W.Venn. bepaalt dat andere dan van derden verworven immateriële vaste activa (bijvoorbeeld een intern ontworpen prototype) slechts tegen vervaardigingsprijs op het actief worden geboekt voor zover deze vervaardigingsprijs niet hoger is dan een voorzichtige raming van de gebruikswaarde of van het toekomstig rendement van dit actief voor de betrokken onderneming.

8. 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 uitgaven, waarvan het investeringskarakter ondubbelzinnig vaststaat, die voor activering in aanmerking komen.

Naar mening van de Commissie moeten de bestuursorganen, voor 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 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.

9. Eens deze criteria voldaan, staat het investeringskarakter vast en wordt het immaterieel vast actief geactiveerd. 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 onrechtstreekse productiekosten en de rente op vreemd vermogen gebruikt voor de financiering voor zover deze de bedrijfsklaarheid van deze vaste activa voorafgaat[5].

Artikel 60 KB W.Venn. preciseert bovendien dat de geactiveerde vervaardigingsprijs niet hoger kan zijn dan een voorzichtige raming van de gebruikswaarde of van het toekomstig rendement van dit actief voor de onderneming. Hieronder moet volgens de Commissie worden verstaan dat de vervaardigingsprijs niet hoger kan zijn dan de waarde die een onderneming aan het actief toekent op grond van de in het business-plan geschatte toekomstige kasstromen die dit actief zal genereren (discounted cash flow).

10. Eens het intern vervaardigd immaterieel vast actief is afgewerkt en geactiveerd, worden de uitgaven na voltooiing van het actief enkel nog geactiveerd onder de immateriële vaste activa wanneer zij leiden tot een fundamentele wijziging of verbetering van het betrokken immaterieel vast actief (bijvoorbeeld kosten voor fundamentele verbetering van een ontwikkeld prototype). Kosten die enkel tot doel hebben het immaterieel vast actief te onderhouden of aan te passen zonder de aard van het actief te wijzigen, kunnen niet geactiveerd worden en moeten als kost van het boekjaar ten laste worden genomen (bijvoorbeeld de kosten van onderhoud van een ontwikkeld

prototype). Deze laatste kosten hebben immers geen investeringskarakter.

3. Inbrengwaarde

11. Bij verwerving van een immaterieel vast actief door inbreng, moet het actief worden gewaardeerd aan inbrengwaarde die overeenkomstig artikel 39 KB W.Venn. overeenstemt met de bedongen waarde van de inbreng.

B. Afschrijvingen en waardeverminderingen

1. Inleiding: immateriële vaste activa met beperkte en met onbeperkte levensduur

12. Het boekhoudrecht bepaalt op geen enkele wijze welke immateriële vaste activa een beperkte dan wel onbeperkte levensduur hebben. Het is bijgevolg aan het bestuursorgaan om te oordelen of een immaterieel vast actief een beperkte dan wel onbeperkte levensduur heeft.

2. Immateriële vaste activa met beperkte levensduur

2.1. Algemeen

13. Artikel 61, § 1, lid 1 KB W.Venn. bepaalt dat voor immateriële vaste activa met een beperkte gebruiksduur wordt overgegaan tot afschrijvingen volgens een overeenkomstig artikel 28, § 1 KB W.Venn. opgesteld afschrijvingsplan. Noch de wet, noch het KB W.Venn. legt voor de immateriële vaste activa verplichte afschrijvingstermijnen op. Overeenkomstig artikel 45, § 1 KB W.Venn. wordt het afschrijvingsplan bijgevolg zo opgesteld dat de aanschaffingskosten van de immateriële vaste activa worden gespreid over hun waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur. Wanneer deze activa evenwel een juridische grondslag hebben die in de tijd beperkt is (bv. octrooien, concessies) dan kan, voor het berekenen van de afschrijvingen, de economische levensduur van dit actief in geen geval de juridische levensduur van het actief overstijgen.

14. De onderneming die de afschrijvingen van kosten voor onderzoek en ontwikkeling of van goodwill in uitzonderlijke gevallen over meer dan vijf jaar wil spreiden, moet hiervoor een verantwoording verstrekken in de toelichting bij de jaarrekening (art. 61, § 1, lid 4 KB W.Venn.)[6].

15. Wanneer de fiscale wetgeving terzake versnelde afschrijvingen toelaat, dan kunnen deze versnelde afschrijvingen ook boekhoudkundig worden toegepast (art. 61, § 1, lid 1 KB W.Venn.). Wanneer evenwel de toepassing van een afschrijvingsplan voor versnelde afschrijving er toe leidt dat aanzienlijk vlugger wordt afgeschreven dan economisch is verantwoord, dan moet in de toelichting melding worden gemaakt van het verschil tussen het gecumuleerd bedrag van de geboekte afschrijvingen en dat van de economisch verantwoorde afschrijvingen. Tevens moet de invloed worden aangegeven van de tijdens het boekjaar of tijdens vorige boekjaren geboekte versnelde afschrijvingen op het bedrag van de afschrijvingen in de resultatenrekening van het boekjaar (art. 61, § 1, lid 1 in fine KB W.Venn.).

16. Indien per inventarisdatum blijkt dat de boekwaarde van het immaterieel vast actief hoger is dan de gebruikswaarde voor de vennootschap, dan moeten aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen geboekt worden (artikelen 61, § 1, tweede lid KB. W.Venn.). Deze afschrijvingen worden geboekt onder de uitzonderlijke kosten.

Indien men evenwel merkt dat deze aanvullende afschrijvingen systematisch moeten gebeuren, moet men overwegen om het afschrijvingsplan in die mate te wijzigen dat de geboekte afschrijvingen beter aansluiten bij de economische levensduur van het goed.

Bij het doorbreken van de continuïteit van de vennootschap wordt in voorkomend geval tot een uitzonderlijke afschrijving overgegaan om rekening te houden met de waarschijnlijke realisatiewaarde ervan (artikel 28, § 2, tweede lid, b) KB W.Venn.).

De aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen die niet langer verantwoord blijken, moeten worden teruggenomen en dit voor een bedrag dat gelijk is aan de voorheen geboekte aanvullende afschrijvingen (artikel 61, § 1, derde lid KB W.Venn.). Deze terugneming dient in resultaat genomen te worden via de uitzonderlijke opbrengsten.

17. Voor een uitvoerige bespreking van de verschillende afschrijvingsmethoden kan verwezen worden naar het CBN-advies 2010/15[7].

2.2. Bijzonder toepassingsgeval: afschrijvingen op immateriële vaste activa die zijn verworven voor een prijs die een variabel gedeelte omvat dat afhankelijk is van de toekomstige winst van de koper

18. Immateriële vaste activa worden vaak verworven voor een prijs die een variabel gedeelte omvat dat wordt bepaald door een toekomstige en onzekere gebeurtenis (bv. een bepaald percentage van de door de koper gemaakt bedrijfswinst van het boekjaar). Hierbij rijst de vraag hoe de betaling van dit variabel gedeelte van de prijs moeten worden verwerkt, en of deze variabele gedeelten van de prijs al dan niet geactiveerd moeten worden.

Bovenstaande problematiek wordt door de Commissie uitvoerig behandeld in het haar CBN-advies 2012/9[8]. Samenvattend kan worden gesteld dat de Commissie van oordeel is dat de variabele gedeelten van de prijs die worden betaald naar aanleiding van de verwerving van een immaterieel vast actief, en die een investeringskarakter hebben, geactiveerd moeten worden en afgeschreven over de resterende afschrijvingstermijn van het verworven immaterieel vast actief.

Wanneer de variabele gedeelten van de prijs daarentegen onmiddellijk gerelateerd zijn aan opbrengsten die betrekking hebben op één enkel boekjaar, dan dienen deze variabele gedeelten van de prijs rechtstreeks ten laste van de resultatenrekening van dit boekjaar te

worden gelegd.

3. Immateriële vaste activa met een onbeperkte levensduur

19. Immateriële vaste activa met een onbeperkte levensduur zijn die activa waarvan de levensduur zowel juridisch als economisch onbeperkt is. Naar mening van de Commissie zullen immateriële vaste activa slechts in uitzonderlijke omstandigheden als activa met een onbeperkte levensduur kunnen worden aangemerkt (bv. verwerving van een merk met wereldwijde bekendheid).

De Commissie is tevens van mening dat de kwalificatie van een immaterieel vast actief als actief met onbeperkte levensduur niet definitief is. Wanneer een onderneming vaststelt dat het betreffende immaterieel vast actief niet langer een onbeperkte levensduur heeft, zal de onderneming het actief alsnog moeten afschrijven over de geschatte nog resterende levensduur van het actief.

20. Voor de immateriële vaste activa met onbeperkte levensduur wordt slechts tot waardeverminderingen overgegaan in geval van duurzame minderwaarde of ontwaarding (art. 61, § 2 KB W.Venn.). De waardeverminderingen mogen niet worden gehandhaafd in die mate waarin ze op het einde van het boekjaar hoger zijn dan wat vereist is volgens een actuele beoordeling van de minderwaarden waarvoor ze werden gevormd (art. 49 KB W.Venn.).

21. De jaarlijkse weerkerende kosten van reclame en marketing ter ondersteuning en versterking van de immateriële vaste activa met een onbeperkte levensduur (bv. een merk) worden steeds ten laste genomen van het boekjaar waarop zij betrekking hebben en kunnen bijgevolg niet geactiveerd worden.

C. Herwaarderingen

22. De immateriële vaste activa komen niet in aanmerking voor herwaardering.

23. Tot vóór de inwerkingtreding van het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen[9], hadden ondernemingen de mogelijkheid om de immateriële vaste activa te herwaarderen. Deze mogelijkheid tot herwaardering werd evenwel afgeschaft door voornoemd koninklijk besluit van 12 september 1983. Artikel 42 van het koninklijk besluit van 12 september 1983 laat echter toe dat dat de ondernemingen die meerwaarden op immateriële vaste activa hebben geboekt tijdens een boekjaar dat vooraf gaat aan het boekjaar dat ingaat na 31 december 1983, deze meerwaarden op het passief van de balans mogen behouden onder de rubriek III herwaarderingsmeerwaarden[10].

24. Ten slotte moet nog worden opgemerkt dat onder post III van de passiefzijde “Herwaarderingsmeerwaarden” de terugnemingen mogen worden geboekt van waardeverminderingen geboekt op immateriële vaste activa zonder beperkte gebruiksduur (art. 100 KB W.Venn.).

II. Kosten van onderzoek en ontwikkeling

A. Inleiding en begrippen

25. Artikel 95, § 1, II, lid 2 KB W.Venn. bepaalt dat onder kosten van onderzoek en ontwikkeling moet worden verstaan de kosten van onderzoek, vervaardiging en ontwikkeling van prototypes en van producten, uitvindingen en knowhow, die nuttig zijn voor de ontwikkeling van de toekomstige activiteiten van de vennootschap.

Onder ‘onderzoek’ in de zin van het KB W.Venn. moet worden verstaan, de originele, systematisch uitgevoerde werkzaamheden, in de hoop inzicht te verkrijgen en nieuwe wetenschappelijke of technische kennis te verwerven.

‘Ontwikkeling’ wordt gedefinieerd als de concrete uitvoering van ontwerpen of studies voor de productie van nieuwe of aanzienlijk verbeterde materialen, werktuigen, producten, procédés, systemen of diensten door gebruik te maken van ontdekkingen of verworven kennis alvorens een productie te starten die kan worden gecommercialiseerd.

Het Belgische boekhoudrecht maakt voor wat de boekhoudkundige verwerking van deze categorie van de immateriële vaste activa betreft geen onderscheid tussen enerzijds kosten van onderzoek en anderzijds kosten van ontwikkeling. Dat beide begrippen in onderhavig advies afzonderlijk worden gedefinieerd, heeft dan ook slechts tot doel het toepassingsgebied van de rubriek van kosten van onderzoek en ontwikkeling duidelijk af te bakenen.

B. Boekhoudkundige verwerking

1. Activering van kosten van onderzoek en ontwikkeling

26. Hierboven onder randnummer 8 werd door de Commissie op uitvoerige wijze uiteengezet aan welke cumulatieve voorwaarden moet zijn voldaan om over te gaan tot activatie van intern ontwikkelde immateriële vast activa. Ook voor kosten van onderzoek en ontwikkeling geldt dat deze worden geactiveerd wanneer de voorwaarden hiertoe zijn vervuld.

27. De kosten van onderzoek en ontwikkeling worden evenwel slechts op het actief van de balans geboekt voor zover hun kostprijs niet hoger is dan een voorzichtige raming van hun gebruikswaarde of hun toekomstig rendement voor de onderneming (artikel 60, eerste lid KB W.Venn.)[11].

28. Een onderneming die kosten maakt in het kader van door haar verricht onderzoek moet deze kosten (lonen en wedden - kosten voor het gebruik van materiaal - diensten en diverse goederen, enz.) in beginsel naar hun aard boeken in de resultatenrekening van het boekjaar waarin deze kosten werden gemaakt. Bij het afsluiten van het boekjaar worden de door de onderneming gemaakte kosten van onderzoek en ontwikkeling die beantwoorden aan de door het KB W.Venn. gestelde voorwaarden voor activatie, geactiveerd door het debiteren van de journaalpost “210 Kosten van onderzoek en ontwikkeling” en creditering van de journaalpost “72 Geproduceerde vaste activa”

29. Anderzijds worden de in het kader van dit onderzoek verworven materiële vaste activa (gebouwen, laboratoria, materiaal, enz.), veelal met een beperkte gebruiksduur, volgens de normale regels rechtstreeks op de desbetreffende actiefpost van de materiële vaste activa geboekt en wordt hun kostprijs ten laste genomen via afschrijvingen.

2. Afschrijving van kosten van onderzoek en ontwikkeling

30. Geactiveerde kosten van onderzoek en ontwikkeling moeten worden afgeschreven volgens de normale regels (artikel 61, § 1, eerste en tweede lid KB W.Venn.).

Voorbeeld[12]

Een onderneming maakt tijdens het boekjaar 20X0 voor 91.200 euro aan kosten van onderzoek en ontwikkeling (voor 12.000 euro diensten en diverse goederen en voor 79.200 euro personeelskosten). Deze kosten van onderzoek en ontwikkeling worden geactiveerd en volgens een daartoe door het bestuursorgaan opgesteld plan afgeschreven over een periode van 5 jaar.

Op het ogenblik van het onderzoek en ontwikkeling jaar 20X0

61	Diensten en diverse goederen			12.000	
6202	Bedienden			60.000	
621	Werkgeversbijdrage voor soc. verzekeringen			19.200[13]	
	aan	440	Leveranciers		12.000
		455	Bezoldigingen		31.200[14]
		453	Ingehouden voorheffingen		21.000[15]
		454	Rijksdienst voor Sociale Zekerheid		27.000[16]

Einde boekjaar 20X0

210	Kosten van O&O 20X0			91.200	
	aan	72	Geproduceerde vaste activa		91.200
6301	Afschrijvingen op imm. vaste activa 20X0			18.240	
	aan	210X9	Geb. Afschrijvingen op O&O		18.240

In jaar 20X1 zet de onderneming haar onderzoek en ontwikkeling voort en wordt voor 160.000 euro aan kosten van onderzoek en ontwikkeling gespendeerd: voor 30.000 euro leveringen aan de onderneming, voor 105.000 euro personeelskosten en voor 25.000 euro aan diensten en diverse goederen. De onderneming beslist opnieuw om deze kosten van onderzoek en ontwikkeling af te schrijven over een periode van 5 jaar[17].

Op het ogenblik van het onderzoek en ontwikkeling jaar 20X1

61X	Leveringen aan de onderneming			30.000	
6202	Bedienden			71.400	
621	Werkgeversbijdragen voor soc. verzekeringen			33.600	
61	Diensten en diverse goederen			25.000	
	aan	440	Leveranciers		55.000
		455	Bezoldigingen		37.128
		453	Ingehouden voorheffingen		24.990
		454	Rijksdienst voor Sociale Zekerheid		42.882

Einde boekjaar 20X1

210	Kosten van O&O 20X1			160.000	
	aan	72	Geproduceerde vaste activa		160.000

6301	Afschrijvingen op imm. vaste activa 20X0			18.240	
6301	Afschrijvingen op imm. vaste activa 20X1			32.000	
	aan	210X9	Geb. Afschrijvingen op imm. vaste activa		18.240
		210X9	Geb. Afschrijvingen op imm. vaste activa		32.000

In 20X2, 20X3 en 20X4 zullen de kosten van onderzoek en ontwikkeling, gemaakt in de jaren 20X0 en 20X1, verder worden afgeschreven. In 20X4 zullen de kosten van onderzoek en ontwikkeling van het jaar 20X0 volledig afgeschreven zijn. In 20X5 zal ten slotte nog een laatste keer worden afgeschreven over de kosten van onderzoek en ontwikkeling van het jaar 20X1.

31. Een afschrijving over meer dan vijf jaar moet in de toelichting worden verantwoord (artikel 61, § 1, vierde lid KB W.Venn.).

C. Subsidiëring

32. Voor wat de boekhoudkundige verwerking van de subsidiëring van kosten en ontwikkeling door de overheid betreft verwijst de Commissie naar haar advies 2011/13 inzake overheidssubsidies, en meer in het bijzonder naar hoofdstuk V van het advies.

D. Vermelding van de kosten van onderzoek en ontwikkeling in het jaarverslag

33. Overeenkomstig artikel 95 van het W.Venn. moeten de bestuurders jaarlijks een verslag opstellen waarin zij rekenschap geven van hun beleid. Artikel 96 W.Venn. bepaalt dat het jaarverslag een getrouw overzicht bevat van de ontwikkeling en de resultaten van de vennootschap; alsmede een beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee de onderneming wordt geconfronteerd. De wet vermeldt hierbij uitdrukkelijk onder artikel 96, § 1, 4° W.Venn. dat het jaarverslag informatie moet bevatten omtrent de werkzaamheden van de onderneming op het gebied van onderzoek en ontwikkeling.

In verband hiermee is de vraag gerezen wat in dit verslag moet worden opgenomen met betrekking tot onderzoek en ontwikkeling. Noch de parlementaire voorbereiding van de wet van 5 december 1984 die deze bepaling heeft ingevoerd in de Vennootschapswet (huidig artikel 95 W.Venn.), noch de vierde richtlijn van de Raad betreffende de jaarrekening waarop deze bepaling rechtstreeks is geïnspireerd, bevatten enige verduidelijking ter zake.

Krachtens artikel 95 W.Venn. moet de informatie inzake het door de onderneming gevoerde beleid inzake onderzoek en ontwikkeling worden verstrekt in het kader van de verslaggeving van de bestuurders over hun beleid, met andere woorden, deze informatie slaat op de werkzaamheden op het gebied van onderzoek en ontwikkeling van het voorbije boekjaar. Wettelijk gezien moet er over in de toekomst geplande onderzoeken dus geen informatie worden verstrekt.

Verder is het zo dat de informatieverstrekking over onderzoek en ontwikkeling deel uitmaakt van het jaarverslag en niet van de jaarrekening. Hieruit leidt de Commissie af dat de wetgever geen louter kwantitatieve gegevens wenst. Het volstaat dan ook niet om enkel het bedrag van de kosten van onderzoek en ontwikkeling gemaakt in de loop van het boekjaar te vermelden. De wetgever heeft duidelijk kwalitatieve informatie bedoeld over het doel en de aard van de betrokken onderzoeken.

Aangezien deze informatieverstrekking evenwel deel uitmaakt van de verslaggevingsplicht, is het duidelijk dat het de wetgever niet te doen was om uitsluitend kwalitatieve gegevens, maar dat ook aanduidingen over de gemaakte kosten moeten worden verstrekt.

De informatie die in het jaarverslag moet worden verstrekt is niet beperkt tot een commentaar bij de bedragen die in de balans zijn opgenomen onder de immateriële vaste activa als kosten van onderzoek en ontwikkeling en die afzonderlijk worden vermeld in de toelichting (zie de artikelen 91, A, II en 60, lid 2 KB W.Venn.). Onder deze posten komen immers enkel de kosten van onderzoek en ontwikkeling voor die overeenkomstig artikel 60, lid 1 KB W.Venn. aan de actiefzijde van de balans werden geboekt.

III. De concessies, octrooien, licenties, know-how, merken en andere gelijkaardige rechten

34. Artikel 95 § 1, II, lid 3 KB W.Venn. bepaalt dat onder concessies, octrooien, licenties, merken en andere gelijkaardige rechten, moet worden verstaan enerzijds de octrooien, licenties, knowhow, merken en andere gelijkaardige rechten waarvan de onderneming eigenaar is, en anderzijds de rechten tot exploitatie van onroerende goederen, octrooien, licenties, merken en andere gelijkaardige rechten die eigendom zijn van derden, evenals de aanschaffingswaarde van het recht van de onderneming om van derden dienstverleningen van knowhow te verkrijgen, wanneer die rechten door de vennootschap ten bezwarende titel werden verkregen.

35. Wanneer de concessies, octrooien, licenties, know-how, merken en de andere gelijkaardige rechten intern worden ontwikkeld en geproduceerd, dan worden zij op dezelfde wijze geactiveerd onder de immateriële vaste activa als bij kosten van onderzoek en ontwikkeling.

36. Wanneer de concessies, octrooien, licenties, know-how, merken en de andere gelijkaardige rechten daarentegen rechtstreeks van derden worden verworven, dan wordt hun aanwerving boekhoudkundig verwerkt als een gewone verwerving onder bezwarende titel van immateriële vaste activa.

37. Wanneer voornoemde activa tenslotte ten titel van inbreng aan het actief van de onderneming worden toegevoegd dan wordt de verwerving van het actief tegengeboekt door creditering van de balanspost Kapitaal.

IV. Goodwill

A. Inleiding en begrippen

38. Artikel 95, § 1, II, lid 4 KB W.Venn. bepaalt dat onder goodwill moet worden verstaan, de prijs die wordt betaald voor de verwerving van een onderneming of van een bedrijfsafdeling voor zover die hoger is dan de netto-waarde van de actief minus passiefbestanddelen van de verworven onderneming of branche.

B. Afschrijvingen op goodwill

39. Goodwill moet worden afgeschreven volgens een overeenkomstig artikel 28, § 1 KB W.Venn. opgesteld plan (art. 61, § 1, lid 1 KB. W.Venn.). Wanneer goodwill in uitzonderlijke gevallen zou worden afgeschreven over een periode van meer dan vijf jaar, dan moet de betrokken onderneming dit in de toelichting bij de jaarrekening verantwoorden (art. 61, § 1, lid 4 KB W.Venn.).

40. Wanneer de prijs bij overname van een onderneming of een bedrijfsafdeling afhangt van de toekomstige omzet van deze bedrijfsafdeling zal elk van de tranches van de prijs worden afgeschreven over de resterende afschrijvingstermijn van de verworven goodwill (zie supra onder hfdst. I.B.2.2.).

Dit advies vervangt het advies 138/4.

---

1 BS 6 februari 2001.

2 Onderhavig advies beperkt zich ertoe de algemene principes inzake de boekhoudkundige verwerking uiteen te zetten.De boekhoudkundige verwerking van bijzondere immateriële vaste activa wordt in afzonderlijke adviezen behandeld (bv. de boekhoudkundige verwerking van software, de boekhoudkundige verwerking van broeikasgasemissierechten, de boekhoudkundige verwerking van betaalde transfervergoeding bij de mutatie van voetbalspelers, ….).

3 Voor een uitgebreide bespreking van deze begrippen kan worden verwezen naar de CBN-adviezen 126/1, 126/3, 126/4, 125/5, 126/2, 126/18, 126/17, 126/9, 126/10.

4 Voor een uitgebreide bespreking van de boekhoudkundige verwerking van de opname van rente in de aanschaffingswaarde van immateriële vaste activa kan worden verwezen naar het advies 126/11, Bulletin CBN, nr. 30, februari 1993, 20-21.

5 Zie randnummer 5.

6 Voor een bespreking van de rubrieken ‘Kosten van onderzoek en ontwikkeling’ en ‘Goodwill’ kan worden verwezen naar de hoofdstukken II en IV van onderhavig advies.

7 Advies van 6 oktober 2010, Bulletin CBN , nr. 56, december 2010, 3-15.

8 Voor een uitvoerig bespreking verwijst de Commissie dan ook naar het advies 2012/9 “De boekhoudkundige verwerking van de verwerving van een vast actief voor een variabele prijs die afhankelijk is van een toekomstige en onzekere gebeurtenis die een rechtstreeks verband houdt met het nut dat het verworven actief heeft voor de vennootschap”.

9 BS 29 september 1983.

10 Zie uitvoerig: CBN-advies 113/5 “Herwaardering van vaste activa vóór het begin van het boekjaar dat aanvangt na 31 december 1983”, Bulletin CBN , nr. 13, januari 1984, 4-6.

11 Zie supra, randnummer 6.

12 In het voorbeeld wordt abstractie gemaakt van de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde.

13 Er wordt in dit voorbeeld uitgegaan van een werkgeversbijdrage voor de RSZ van 32% van het brutoloon: 60.000 x 0,32 = 19.200.

14 Het nettoloon is gelijk aan het brutoloon na aftrek van de werknemersbijdrage en de ingehouden bedrijfsvoorheffing: 60.000 – 21.000 (zie voetnoot 16) – 7.800 (zie voetnoot 17) = 31.200

15 In dit voorbeeld wordt uitgegaan van een door de werkgever in te houden bedrijfsvoorheffing gelijk aan 35% van het brutoloon: 60.000 x 0,35 = 21.000.

16 Wat de werknemersbijdrage voor de RSZ betreft, wordt in dit voorbeeld uitgegaan van een percentage gelijk aan 13% van het brutoloon: 60.000 x 0,13 = 7800. Samen met de werkgeversbijdrage van 19.200 euro (zie voetnoot 15) maakt dit een schuld van de werkgever van 27.000 euro aan de RSZ.

17 Voor de berekeningen inzake sociale lasten kan worden verwezen naar de berekeningen m.b.t. het boekjaar 20X0.