CBN advies 138-1 - Kosten van onderzoek en ontwikkeling

Overeenkomstig het besluit van 8 oktober 1976 kunnen als kosten van onderzoek en ontwikkeling onder de immateriële vaste activa worden geboekt de kosten van onderzoek, vervaardiging en ontwikkeling van prototypes en van produkten, uitvindingen en know-how, die nuttig zijn voor de ontwikkeling van de toekomstige activiteiten van de onderneming.

Deze kosten van onderzoek en ontwikkeling kunnen slechts op het actief worden geboekt voor zover hun kostprijs niet hoger is dan een voorzichtige raming van hun gebruikswaarde of hun toekomstig rendement voor de onderneming[1].

Worden deze kosten geactiveerd dan moeten ze worden afgeschreven volgens de normale regels[2]. Een afschrijving over meer dan vijf jaar moet in de toelichting worden verantwoord[3].

Uit de hiervoor aangehaalde teksten blijkt dat een onderneming die kosten maakt in het kader van door haar verricht onderzoek, deze kosten (lonen en wedden - kosten voor het gebruik van materiaal - diensten en diverse goederen, enz.) in beginsel naar hun aard moet boeken in de resultatenrekening van het boekjaar waarin deze kosten werden gemaakt.

Wanneer voor alle of sommige van deze kosten de in het besluit bepaalde voorwaarden zijn vervuld voor hun activering en bijgevolg voor hun geleidelijke tenlasteneming via afschrijvingen dan wordt hun overboeking naar het actief verricht in een later stadium via de post I.C. "Geproduceerde vaste activa" van de resultatenrekening.

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

Subsidiëring van kosten van onderzoek en ontwikkeling.

Vaak worden de kosten voor onderzoek en ontwikkeling gesubsidieerd door de overheid. In België worden dergelijke subsidies in de regel toegekend hetzij door het Instituut tot Aanmoediging van het Wetenschappelijk Onderzoek in Nijverheid en Landbouw (I.W.O.N.L.), hetzij door de Staat krachtens één van de terzake bestaande wettelijke bepalingen[4], hetzij via een onderzoeksovereenkomst afgesloten met de Minister bevoegd voor het wetenschapsbeleid.

De voorwaarden voor het toekennen van deze subsidies kunnen verschillen en hangen af van het wettelijk kader waarbinnen de subsidie werd toegekend en van diverse bijzondere bepalingen. Bij het tot uiting brengen van deze subsidies in de boekhouding zal derhalve rekening moeten worden gehouden met de aard van de subsidie en met de toekenningsvoorwaarden.

In beginsel loopt de boeking van subsidies parallel met de boeking van de kosten of de goederen waarvoor de subsidie werd toegekend. Hieruit volgt dat in de mate waarin de kosten van onderzoek en ontwikkeling als bedrijfskosten worden geboekt tijdens het boekjaar waarin deze kosten werden gemaakt, de subsidies die daarop betrekking hebben in hetzelfde boekjaar als bedrijfsopbrengsten moeten worden geboekt onder de post "Andere bedrijfsopbrengsten"[5].

Gaat het daarentegen om kapitaal- of rentesubsidies die werden verleend voor het verwerven door de onderneming van materiële vaste activa dan worden deze subsidies volgens de normale regels vastgelegd in het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 in het eerste geval geboekt onder de passiefpost "Kapitaalsubsidies" om vervolgens geleidelijk te worden overgeboekt naar de "Overige financiële opbrengsten" volgens het afschrijvingsritme van de betrokken activa, en in het tweede geval rechtstreeks geboekt onder de post "Overige financiële opbrengsten".

Hierdoor wordt de overeenstemming verzekerd tussen opbrengsten eensdeels en de kosten verbonden met deze opbrengsten anderdeels (cf. matching principle).

Gaat het om gesubsidieerde kosten van onderzoek en ontwikkeling die via de resultatenrekening ten laste werden genomen, dan moet hun - gehele of gedeeltelijke - activering onder de voorwaarden van artikel 25 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 geschieden ten belope van hun brutobedrag. Voor de passivering van de desbetreffende kapitaalsubsidies en van de (eventuele) uitgestelde belastingen daarop moet eveneens rekening worden gehouden met de geactiveerde kostenfractie.

De wijze waarop de kosten van onderzoek en ontwikkeling worden geactiveerd (namelijk geheel of gedeeltelijk) is bepalend voor het bedrag waartegen de subsidie moet worden gepassiveerd.

De toerekening van de kapitaalsubsidie aan de resultatenrekening moet bovendien gelijkmatig geschieden met de tenlasteneming van de kosten van onderzoek en ontwikkeling.

Wat betreft het ogenblik waarop een subsidie in de boekhouding en de jaarrekening van een onderneming moet worden opgenomen verwijst de Commissie naar de adviezen gepubliceerd onder het nummer 125.

Voorschotten die werden verkregen vooraleer de subsidie als verworven kon worden beschouwd, worden op het passief als ontvangen vooruitbetalingen geboekt.

Soms moet een subsidie geheel of gedeeltelijk of zelfs ten belope van het dubbel van het ontvangen bedrag worden terugbetaald zodra de kosten van onderzoek en ontwikkeling hebben geleid tot de realisatie van een bepaalde omzet of winst.

Vermits deze bedragen slechts verschuldigd zijn zodra een opschortende voorwaarde is vervuld, moet er worden vanuitgegaan dat, zolang deze voorwaarde niet is vervuld, er geen aanleiding bestaat tot het boeken van een schuld of een voorziening op het passief. Wel moet met toepassing van artikel 14 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 in de toelichting een passende vermelding worden opgenomen[6]. Is daarentegen de voorwaarde vervuld, dan moet de daardoor ontstane kost ook als zodanig worden geboekt.

Op deze wijze wordt de overeenstemming tussen kosten en opbrengsten (matching principle) verzekerd, zowel op het ogenblik waarop de kosten van onderzoek worden gemaakt als op het ogenblik waarop de gerealiseerde opbrengsten of winsten toelaten de uit de vervulling van de voorwaarde ontstane kost te dekken.

Een belangrijk gedeelte van het door de overheid gesubsidieerde onderzoek verloopt in het kader van onderzoeksprogramma's goedgekeurd door het Instituut tot Aanmoediging van het Wetenschappelijk Onderzoek in Nijverheid en Landbouw (I.W.O.N.L.) waarbij dit Instituut ten belope van een welbepaald gedeelte tussenkomst in de verschillende elementen van de kostprijs van het onderzoek (lonen en wedden, kosten van het gebruik van materiaal, diensten en diverse goederen, aankoop van materiaal, enz.).

In de modelovereenkomst is bepaald dat de toestellen en machines die in het kader van het onderzoek worden gekocht uitsluitend eigendom worden van het I.W.O.N.L. wanneer hun gezamenlijke kostprijs het bedrag van de door het Instituut verleende toelage niet te boven gaat. Wanneer de kostprijs van deze toestellen en machines de door het Instituut toegekende toelage overtreft, wordt de verdeling van het eigendomsrecht tussen het I.W.O.N.L. en de begunstigde door een bijzondere overeenkomst geregeld.

De toestellen aangekocht door de onderneming in het kader van het onderzoek, die krachtens deze clausule in de modelovereenkomst eigendom worden van het I.W.O.N.L., maken deel uit van het patrimonium van het Instituut waar zij in de rekeningen worden geboekt als materiële vaste activa en planmatig worden afgeschreven. Daarom is de Commissie van oordeel dat de door de onderneming gedragen kost voor de aankoop van deze toestellen, die eigendom worden van het I.W.O.N.L. en waarover de onderneming een gebruiksrecht heeft in het kader van het onderzoeksprogramma, in de boekhouding van de betrokken onderneming moet worden behandeld als een kost voor een door een derde geleverde dienst en derhalve moet worden geboekt onder de post "Diensten en diverse goederen", terwijl de tussenkomst van het I.W.O.N.L., met inbegrip van het gedeelte dat betrekking heeft op deze toestellen, zoals hiervoor aangestipt, moet worden geboekt onder de post "Overige bedrijfsopbrengsten"[7].

In de hypothese waarin de aankoopprijs van de apparatuur hoger zou liggen van het totaalbedrag van de tussenkomst van het I.W.O.N.L. in het betrokken projekt[8] en de onderneming via een bijzondere overeenkomst medeëigenares zou worden van deze apparatuur wordt het aandeel van de onderneming geactiveerd onder de materiële vaste activa en niet onder de immateriële vaste activa als kosten van onderzoek en ontwikkeling.

---

1 Art 25, eerste lid

2 Art 28, § 2, eerste en tweede lid

3 Art 28, § 2, vierde lid

4 Wet van 17 juli 1959 tot uitvoering en ordening van maatregelen ter bevordering van de economische expansie en de oprichting van nieuwe industrieën (artikel 3, a, vierde lid, en artikel 7); - Wet van 30 december 1970 betreffende de economische expansie (artikel 7, eerste lid, 3e gedachtenstreep en artikel 25); - Wet van 4 augustus 1978 tot economische heroriëntering (artikel 4, litt. b).

5 Cf. omschrijving van deze post in het koninklijk besluit van 8 oktober 1976

6 Zie eveneens de adviezen over de voorwaardelijke obligaties (Advies nr. 136/1, Bulletin nr. 10, april 1983, blz. 20) en de voorwaardelijke afstand van schuldvordering in het kader van een gerechtelijk akkoord (Advies nr. 143/1, Bulletin nr. 13, blz. 25).

7 Met vermelding in punt XII.B. of VII.A. (jaarrekening in verkorte vorm) van de toelichting.

8 Bedoeld is hier het geval waarin belangrijke apparatuur wordt aangekocht om te dienen zowel voor het gesubsidieerd onderzoek als voor andere doeleinden.