

De boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa

Prof. dr. Stijn Goeminne, Geassocieerde faculteit Handelswetenschappen & Bestuurskunde, Hogeschool Gent

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen publiceerde recent advies 2012/13 van 10 oktober 2012 omtrent de boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa. Het advies betreft een overzichtadvies dat algemene richtlijnen betreffende de boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa toelicht. Voor bepaalde specifieke immateriële vaste activa (bijv. software, broeikasemissierechten,...) blijven de eerdere specifieke adviezen van kracht.

1. Definities immateriële vaste activa

De *'Immateriële vaste activa'* betreffen 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.

Immateriële vaste activa komen op het actief van de balans terecht onder post *'II. Immateriële vaste activa'* en wordt uitgesplitst in¹:

- Kosten van onderzoek en ontwikkeling;
- Concessies, octrooien, licenties, know-how, merken en soortgelijke rechten;
- Goodwill;
- Vooruitbetalingen.

1.1 Kosten van onderzoek en ontwikkeling

Algemeen worden *'Kosten van onderzoek en ontwikkeling'* omschreven als 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.²

¹ Artikel 95 § 1, II, lid 1 KB W. Venn.

² Artikel 95 § 1, II, lid 2 KB W. Venn.

Specifiek kan onder ‘*Onderzoek*’ worden verstaan, de originele, systematisch uitgevoerde werkzaamheden, in de hoop inzicht te verkrijgen en nieuwe wetenschappelijke of technische kennis te verwerven.

‘*Ontwikkeling*’ wordt verder gespecificeerd 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.

Hoewel de Commissie beide begrippen afzonderlijk definieert, is er voor de boekhoudkundige verwerking geen verschil tussen ‘*Kosten van onderzoek*’ en ‘*Kosten van ontwikkeling*’. De Commissie wenst met de definiëring van beide begrippen afzonderlijk enkel het toepassingsgebied van de rubrieken duidelijk af te bakenen.

1.2 Concessies, octrooien, licenties, know-how, merken en soortgelijke rechten

Volgens het boekhoudrecht betreffen ‘*Concessies, octrooien, licenties, merken en andere gelijkaardige rechten*’ 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.³

Deze subrubriek van de immateriële vaste activa kent een zeer ruim toepassingsveld. Enerzijds kan men rechten verwerven van derden mits het betalen van de aankoopprijs daarvoor (bijvoorbeeld het bekomen van het gebruik van een productiewijze, het kopen van een merk, het kopen van toepassingssoftware). Anderzijds kan men deze rechten zelf ontwikkelen (bijvoorbeeld het zelf ontwikkelen van een merk, logo of productieprocédé) en dient men maatregelen te nemen zodat de eigen ontwikkeling als eigendom van de onderneming erkend wordt en dit eigendomsrecht ten opzichte van derden kan afgedwongen worden.⁴

³ Artikel 95 § 1, II, lid 3 KB W. Venn.

⁴ De Lembre, E., Podevijn, S. & Everaert, P., 2011, Boekhoudzakboekje 2011, Kluwer Uitgevers.

1.3 Goodwill

‘*Goodwill*’ is de prijs die wordt betaald voor de verwerving van een onderneming of van een bedrijfsafdeling voor zover die hoger is dan de nettowaarde van de actief- minus passiefbestanddelen van de verworven onderneming of branche.⁵

1.4 Vooruitbetalingen

De Commissie geeft geen verdere toelichting betreffende ‘*Vooruitbetalingen*’. Ter aanvulling geven we hier aan dat vooruitbetalingen ontstaan wanneer de onderneming zich contractueel verbonden heeft om immateriële vaste activa aan te schaffen en ter waarborg van de uitvoering van het contract bepaalde bedragen vooruit dient te betalen. In het geval de onderneming zelf haar immateriële vaste activa produceert of verwezenlijkt, dan worden de reeds geëngageerde kosten als vooruitbetalingen beschouwd.⁶

2. Aanschaffingswaarde

Inzake waardering moet bij de aanschaffingswaarde van immateriële vaste activa onderscheid gemaakt worden tussen de aanschaffingsprijs, de vervaardigingsprijs en de inbrengwaarde.

2.1 Aanschaffingsprijs

Wanneer immateriële vaste activa door de onderneming worden *aangekocht bij derden*, dan worden ze gewaardeerd tegen aanschaffingsprijs⁷, die naast de aankoopprijs ook de bijkomende kosten (bijv. niet-terugbetaalbare belastingen, vervoerskosten,...) bevat.

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. In het geval deze waarde moeilijk vast te stellen zou zijn, is de aanschaffingsprijs de marktwaarde van het door de ruil verkregen actiefbestanddeel.⁸

Tenslotte merkt de Commissie nog op 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. Voorwaarde is wel dat deze financiering betrekking heeft op de periode welke de bedrijfsklarheid van deze activa voorafgaat. Indien de onderneming de rente op vreemd

⁵ Artikel 95 § 1, II, lid 4 KB W. Venn.

⁶ De Lembre, E., Podevijn, S. & Everaert, P., 2011, Boekhoudzakboekje 2011, Kluwer Uitgevers.

⁷ Artikel 36, lid 1 KB W.Venn.

⁸ Artikel 36, lid 2 KB W.Venn.

vermogen opneemt in de aanschaffingswaarde van het immaterieel vast actief, dient ze dit bij de waarderingsregels in de toelichting te vermelden.⁹

2.2 Vervaardigingsprijs

Brengt de onderneming het immaterieel vast actief *zelf tot stand*, dan dient het het betrokken actief te waarderen tegen de vervaardigingsprijs.¹⁰ Tot de vervaardigingsprijs worden gerekend de aanschaffingskosten van grondstoffen, de verbruiksgoederen en hulpstoffen, de productiekosten 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.¹¹ Echter het geheel van de geactiveerde vervaardigingsprijs mag niet hoger zijn dan een voorzichtige raming van de gebruikswaarde of van het toekomstig rendement van dit actief voor de onderneming¹², wat de Commissie interpreteert als 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*).

Bemerkt dat ondernemingen de uitgaven van eigen tot stand gebrachte immateriële vaste activa slechts kunnen activeren wanneer het investeringskarakter van het immaterieel vast actief vast staat. Dit is volgens de Commissie zo wanneer cumulatief aan een aantal criteria is voldaan, met name :

- 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;
- het product of proces moet technische uitvoerbaar zijn;
- er moeten voldoende middelen beschikbaar zijn of naar redelijke verwachting beschikbaar komen voor de voltooiing van het project.

Na afwerking en activering van het intern vervaardigd immaterieel vast actief kunnen de uitgaven na voltooiing enkel onder de immateriële vaste activa nog worden geactiveerd voor zover zij leiden tot een fundamentele wijziging of verbetering van het betrokken immaterieel

⁹ Artikel 38 KB W.Venn.

¹⁰ Artikel 37 KB W.Venn.

¹¹ Bemerkt dat het de vennootschappen vrij staat deze onrechtstreekse productiekosten niet geheel of gedeeltelijk in de vervaardigingsprijs op te nemen. Wanneer ze dat wel doet, moet dit in de toelichting worden vermeld.

¹² Artikel 60 KB W.Venn.

vast actief. Onderhoudskosten kunnen bij gebrek aan investeringskarakter niet geactiveerd worden en moeten als kost van het boekjaar ten laste worden genomen.

2.3 Inbrengwaarde

Bij verwerving van een immaterieel vast actief *door inbreng*, moet het actief worden gewaardeerd aan inbrengwaarde, wat overeenstemt met de bedongen waarde van de inbreng.¹³

3. Afschrijvingen en waardeverminderingen

Voor geen van de immateriële vaste activa bepaalt het boekhoudrecht of deze een bepaalde dan wel onbepaalde levensduur hebben. Het komt het bestuursorgaan toe om dit te bepalen.

3.1 Immateriële vaste activa met een beperkte levensduur

Immateriële vaste activa met een beperkte levensduur kunnen afgeschreven worden volgens een overeenkomstig artikel 28, §1 KB W. Venn. opgesteld afschrijvingsplan.¹⁴ Wettelijke bepalingen die de afschrijvingstermijnen vastleggen zijn onbestaand. Enkel wordt aangegeven dat het afschrijvingsplan zo dient opgesteld te worden dat de aanschaffingskosten van de immateriële vaste activa worden gespreid over hun waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur.¹⁵

Niettemin zijn een aantal bijkomende bemerkingen te maken. Vooreerst, wanneer immateriële vaste activa 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. Ten tweede moeten ondernemingen die de afschrijvingen van ‘*Kosten voor onderzoek en ontwikkeling*’ of van ‘*Goodwill*’ in uitzonderlijke gevallen over meer dan vijf jaar spreiden hiervoor een verantwoording verstrekken in de toelichting bij de jaarrekening.¹⁶ Ten derde kunnen, wanneer de fiscale wetgeving terzake versnelde afschrijvingen toelaat, deze ook boekhoudkundig worden toegepast.^{17,18}

¹³ Artikel 39 KB W.Venn.

¹⁴ Artikel 61 § 1, lid 1 KB W. Venn.

¹⁵ Artikel 45 § 1 KB W. Venn.

¹⁶ Artikel 61 § 1, lid 4 KB W. Venn.

¹⁷ Artikel 61 § 1, lid 1 KB W. Venn.

¹⁸ Bemerk wel dat wanneer hierdoor aanzienlijk vlugger wordt afgeschreven dan economisch is verantwoord, in de toelichting melding moet worden gemaakt van het verschil tussen het gecumuleerd bedrag van de geboekte afschrijvingen en dat van de economisch verantwoorde afschrijvingen evenals van de invloed van de tijdens het boekjaar of tijdens vorige boekjaren geboekte versnelde afschrijvingen op het bedrag van de afschrijvingen in de resultatenrekening van het boekjaar (Artikel 61 § 1, lid 1 in fine KB W. Venn.)

Indien de boekwaarde per inventarisdatum hoger zou zijn dan de gebruikswaarde van het immaterieel vast actief voor de vennootschap, dan moeten onder de uitzonderlijke kosten aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen geboekt worden.¹⁹ Wanneer blijkt dat de aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen niet langer verantwoord zijn, moeten ze worden teruggenomen via de uitzonderlijke kosten en dit voor een bedrag dat gelijk is aan de voorheen geboekte aanvullende afschrijvingen.²⁰

3.2 Immateriële vaste activa met een onbeperkte levensduur

De Commissie is van oordeel dat immateriële vaste activa slechts uitzonderlijk een onbeperkte levensduur zullen hebben. Als dat zo zou zijn, hoeft dit volgens de Commissie bovendien niet definitief te zijn. Wanneer een onderneming vaststelt dat het immaterieel vast actief niet meer een onbeperkte levensduur heeft, mag ze het over de resterende levensduur afschrijven.

Voor de immateriële vaste activa met onbeperkte levensduur wordt slechts tot waardeverminderingen overgegaan in geval van duurzame minderwaarde of ontwaarding.²¹

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

4. Herwaardering

Sinds de inwerkingtreding van het KB van 12 september 1983 komen immateriële vaste activa niet meer in aanmerking voor herwaardering. Eventueel kunnen herwaarderingsmeerwaarden die ontstonden voor de inwerkingtreding van de bepalingen van bovenvermeld KB nog op de balans voorkomen.

5. Jaarverslag

Jaarlijks moeten de bestuurders een verslag opstellen waarin zij rekenschap geven van hun beleid²², waarbij expliciet informatie moet opgenomen worden omtrent de werkzaamheden van de onderneming op het gebied van ‘Onderzoek & ontwikkeling’.²³

¹⁹ Artikel 61 § 1, lid 2 KB W. Venn.

²⁰ Artikel 61 § 2 KB W. Venn.

²¹ Artikel 45 § 1 KB W. Venn.

²² Artikel 95 W. Venn.

In verband hiermee is de vraag gerezen wat in dit verslag moet worden opgenomen met betrekking tot onderzoek en ontwikkeling. Volgens de Commissie dient in dit verslag vooreerst enkel informatie te worden opgenomen betreffende 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. Ten tweede merkt de Commissie op dat de informatieverstrekking over onderzoek en ontwikkeling deel uitmaakt van het jaarverslag en niet van de jaarrekening, waaruit de Commissie afleidt 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, waarbij tevens aanduidingen over de gemaakte kosten moet worden verstrekt. Het is duidelijk de bedoeling van de wetgever dat de verstrekte informatie zich niet kan beperken tot een commentaar bij de bedragen die in de balans zijn opgenomen onder de immateriële vaste activa als kosten van onderzoek en ontwikkeling die bovendien afzonderlijk worden vermeld in de toelichting.²⁴

6. Praktisch voorbeeld : boekhoudkundige verwerking van kosten van onderzoek en ontwikkeling

6.1 Voorbeeld

Veronderstel een onderneming die kosten maakt in het kader van door haar verricht onderzoek voor in totaal 91.200 euro, onder te verdelen in 12.000 euro voor diensten en diverse goederen en 79.200 euro aan personeelskosten (veronderstel dat deze vereenvoudigd als volgt zijn samengesteld : 19.200 euro RSZ werkgeversbijdrage, 21.000 euro ingehouden BV, 7.800 euro RSZ werknemersbijdrage en 31.200 euro nettolonen). De geactiveerde kosten van onderzoek en ontwikkeling worden afgeschreven volgens een door het bestuursorgaan opgesteld plan over een periode van 5 jaar.

6.2 Werkwijze

In beginsel worden de gemaakte kosten binnen een boekjaar naar hun aard geboekt in de resultatenrekening van het boekjaar waarin deze kosten werden gemaakt. Bij het afsluiten van dat boekjaar worden de door de onderneming gemaakte kosten van onderzoek en ontwikkeling die beantwoorden aan de hierboven gestelde voorwaarden voor activatie geactiveerd door het debiteren rekening '21 *Kosten van onderzoek en ontwikkeling*' en creditering van rekening '72 *Geproduceerde vaste activa*'.

²³ Artikel 96 § 1, 4° W. Venn.

²⁴ Artikel 91 A, II en artikel 60, lid 2 KB W. Venn.

Bemerkt dat wanneer in het kader van bovenstaand onderzoek **materiële** vaste activa (bijv. gebouwen, laboratoria, materiaal,... veelal met een beperkte gebruiksduur), zou zijn verworven, deze volgens de normale regels rechtstreeks op de desbetreffende actiefpost van de **materiële** vaste activa moeten worden geboekt, waarna hun kostprijs ten laste wordt genomen via de afschrijvingen.

6.3 Boekhoudkundige verwerking

Op het ogenblik dat de kosten voor onderzoek en ontwikkeling worden gemaakt, boekt men deze kosten naar hun aard in de resultatenrekening van het lopende boekjaar 20N0 :

61	Diensten & diverse goederen	12.000,00	
62	Bedienden	60.000,00	
62	Werkgeversbijdrage RSZ	19.200,00	
Aan	44 Leveranciers		12.000,00
	45 Bezoldigingen		31.200,00
	45 Ingehouden voorheffingen		21.000,00
	45 RSZ		27.000,00 ²⁵

Op het einde van het boekjaar wordt nagegaan of deze kosten beantwoorden aan de hierboven gestelde voorwaarden voor activatie. Indien voldaan, veronderstel in ons voorbeeld dat dit zo is, worden deze geactiveerd, waarna afschrijving mogelijk is, in ons voorbeeld over 5 jaar :

21	Kosten van onderzoek en ontwikkeling	91.200,00	
Aan	72 Geproduceerde vaste activa		91.200,00
63	Afschrijvingen op immateriële vaste activa	18.240,00	
Aan	21 Geboekte afschrijvingen op onderzoek en ontwikkeling		18.240,00

²⁵ Zijnde 19.200 euro werkgeversbijdrage en 7.800 euro werknemersbijdrage.