

Bulletin

64 CBN

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

maart | 2013

Oprichting en opdracht

De Commissie werd opgericht door het koninklijk besluit van 21 oktober 1975 houdende oprichting van een Commissie voor Boekhoudkundige Normen.

De Commissie heeft als autonoom adviesorgaan tot taak:

- de regering en de Kamers van advies te dienen, op hun verzoek of op eigen initiatief, op het gebied van de boekhouding en van de jaarrekeningen;
- de boekhoudkundige doctrine te ontwikkelen en, via adviezen of aanbevelingen, de principes te bepalen van een regelmatige boekhouding;
- het uitbrengen van gemotiveerde adviezen omtrent individuele vragen om afwijking van de wetgeving gericht door ondernemingen aan hetzij de minister van Economische Zaken, hetzij aan de minister van Middenstand.

Samenstelling

Voorzitter

DHR. JAN VERHOEYE

Benoemd op voorstel van de minister van Economie

Leden

MEVR. VÉRONIQUE TAI

DHR. LUC VAN BRANTEGEM

Benoemd op voorstel van de minister van Financiën

DHR. RUDI QUINART

Benoemd op voorstel van de minister van Begroting

DHR. HUGO VAN PASSEL

Benoemd op voorstel van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren

MEVR. MICHELINE CLAES

Benoemd op voorstel van de Raad van het Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten

MEVR. VEERLE SLEEUWAGEN

Benoemd op voorstel van de Raad van het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten

MEVR. CHRISTINE COLLET

Benoemd op voorstel van de minister van Middenstand, gekozen op dubbele lijsten voorgesteld door de representatieve organisaties van de Middenstand

MEVR. LAURENCE PINTE

DHR. BRUNO COLMANT

MEVR. VÉRONIQUE GODDEERIS

DHR. IVO DIERICKX

Benoemd op voorstel van de Centrale raad voor het Bedrijfsleven

DHR. BART AMEYE

Benoemd op voorstel van de minister van Economie

DHR. GUY GIROULLE

Benoemd op voorstel van de minister van Justitie

MEVR. CATHERINE DENDAUW

Benoemd op voorstel van de minister van Middenstand

DHR. THIERRY LHOEST

Benoemd op voorstel van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen

Secretariaat vaktechnische zaken

MEVR. SADI PODEVIJN

Secretaris-generaal

MEVR. ELS GOSSÉ

Wetenschappelijk secretaris

DHR. IGNACE BOGAERT

Wetenschappelijk secretaris

MEVR. ANNE-LAURE LOSSEAU

Wetenschappelijk secretaris

DHR. ARTHUR VAN DAMME

Wetenschappelijk secretaris

DHR. FILIP HENDRICKX

Wetenschappelijk secretaris

Vertaalster

MEVR. FREIJA VAN DRIESSCHE

Secretariaat administratieve zaken

DHR. MARC VAN DER HAEGEN

Administratief secretaris

Inhoud

BULLETIN 64

advies 2012/11	5
<i>Overdracht van eigen vermogen in het kader van een fusie, splitsing of partiële splitsing in boekhoudkundige continuïteit en fiscale continuïteit en artikel 78, § 8 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen</i>	
<i>Advies van 5 september 2012</i>	
I. INLEIDING EN ONDERWERP VAN HET ADVIES	5
II. ARTIKEL 78 KB W.VENN., ZOALS GEWIJZIGD BIJ KONINKLIJK BESLUIT VAN 7 NOVEMBER 2011	5
III. ANALYSE – SPECIFIEKE GEVALLEN WAARBIJ EIGEN-VERMOGENS-BESTANDDELEN WORDEN OVERGEDRAGEN IN HET KADER VAN EEN FUSIE, SPLITSING OF PARTIËLE SPLITSING	7
A. <i>Fusie, splitsing of partiële splitsing waarbij de overnemende of verkrijgende vennootschap aandelen bezit in de overgenomen of gesplitste vennootschap</i>	7
1. Met betrekking tot de reserves	7
2. Met betrekking tot de kapitaalsubsidies en de herwaarderingsmeerwaarden	9
B. <i>Verdeling van in het kader van een splitsing of partiële splitsing overgedragen eigen vermogen</i>	11
C. <i>Overdracht van eigen vermogen in het kader van grensoverschrijdende reorganisaties</i>	14

advies 2012/12	16
<i>Vrijstelling van subconsolidatie</i>	
<i>Advies van 5 september 2012</i>	
INLEIDING	16
I. ANALYSE VAN DE BETROKKEN ARTIKELEN VAN HET W.VENN.	16
II. ANALYSE VAN DE ZEVENDE RICHTLIJN	17
advies 2012/13	18
<i>De boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa</i>	
<i>Advies van 10 oktober 2012</i>	
INLEIDING	18
I. ACTIVERING EN WAARDERING VAN IMMATERIËLE VASTE ACTIVA	19
A. <i>Aanschaffingswaarde: aanschaffings- en vervaardigingsprijs en inbrengwaarde</i>	19
1. Aanschaffingsprijs	19
2. Vervaardigingsprijs	19
3. Inbrengwaarde	20
B. <i>Afschrijvingen en waardeverminderingen</i>	21
1. Inleiding: immateriële vaste activa met beperkte en met onbeperkte levensduur	21
2. Immateriële vaste activa met beperkte levensduur	21
3. Immateriële vaste activa met een onbeperkte levensduur	22
C. <i>Herwaarderingen</i>	23
II. KOSTEN VAN ONDERZOEK EN ONTWIKKELING	23
A. <i>Inleiding en begrippen</i>	23
B. <i>Boekhoudkundige verwerking</i>	23
1. Activering van kosten van onderzoek en ontwikkeling	23
2. Afschrijving van kosten van onderzoek en ontwikkeling	24
C. <i>Subsidiering</i>	26
D. <i>Vermelding van de kosten van onderzoek en ontwikkeling in het jaarverslag</i>	26
III. DE CONCESSIONS, OCTROOIEN, LICENTIES, KNOW-HOW, MERKEN EN ANDERE GELIJKAARDIGE RECHTEN	27
IV. GOODWILL	27
A. <i>Inleiding en begrippen</i>	27
B. <i>Afschrijvingen op goodwill</i>	27

advies 2012/15	28
<i>Bestellingen in uitvoering</i>	
<i>Advies van 10 oktober 2012</i>	
I. INLEIDING	28
II. WAARDERINGSASPECTEN	28
A. <i>Definiëring van de vervaardigingsprijs bij bestellingen in uitvoering</i>	29
1. Waarderingsaspecten n.a.v. de toepassing van "full costing"	29
2. Waarderingsaspecten n.a.v. de toepassing van "direct costing"	30
B. <i>Toerekening van rentekosten en -opbrengsten aan de vervaardigingsprijs</i>	30
C. <i>Bespreking van de "percentage of completion" en "completed contract" methode</i>	31
1. Bepaling van de voortschrijding der werken	32
D. <i>Waardeverminderingen op bestellingen in uitvoering</i>	33
E. <i>Voorzieningen voor risico's en kosten</i>	33
F. <i>Vooruitbetalingen op bestellingen in uitvoering</i>	34
III. PRAKTISCHE UITWERKINGEN	34
A. <i>Input versus output techniek om de voortgang te meten</i>	34
B. <i>Illustratie van de percentage of completion & completed contract methode</i>	35
C. <i>Erkenning van een waardevermindering bij bestellingen in uitvoering</i>	37
D. <i>Vooruitbetalingen op bestellingen in uitvoering</i>	38
E. <i>Voorzieningen voor andere risico's en kosten</i>	40
F. <i>Zero profit margin techniek</i>	41

- » *Overdracht van eigen vermogen in het kader van een fusie, splitsing of partiële splitsing in boekhoudkundige continuïteit en fiscale continuïteit en artikel 78, § 8 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (advies 2012/11)*
Advies van 5 september 2012

TREFWOORDEN

Belastingvrije reserves – continuïteit – eigen vermogen – fusie – grensoverschrijdende fusies – grensoverschrijdende partiële splitsingen – grensoverschrijdende splitsingen – herwaarderingsmeerwaarden – kapitaalsubsidies – partiële splitsing – splitsing – vrijgestelde reserves

I. INLEIDING EN ONDERWERP VAN HET ADVIES

1. Dit advies behandelt de overdracht van eigen-vermogensbestanddelen, verricht in het kader van een fusie, een splitsing of een partiële splitsing, in boekhoudkundige continuïteit en fiscale continuïteit, tegen de achtergrond van de recente wijziging van artikel 78 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (hierna: KB W. Venn.) bij koninklijk besluit van 7 november 2011¹. Het advies licht een aantal specifieke gevallen toe van overdracht of wedersamenstelling van eigen-vermogensbestanddelen in hoofde van de overnemende of verkrijgende vennootschap.

II. ARTIKEL 78 KB W.VENN., ZOALS GEWIJZIGD BIJ KONINKLIJK BESLUIT VAN 7 NOVEMBER 2011

2. In haar advies over fusies van Belgische vennootschappen had de Commissie aangegeven dat zij aan de Regering voorstellen zou doen indien, naar aanleiding van de wijzigingen aan de fiscale regeling voor zowel Belgische als grensoverschrijdende fusies ingevolge de wet van 11 december 2008, zou blijken dat de doelstellingen die de wetgever voor ogen had, niet langer kunnen worden bereikt op basis van artikel 78, § 6, *in fine*, KB W.Venn.

De voorstellen van de Commissie hebben geleid tot een wijziging van artikel 78 KB W.Venn., dat na wijziging bij koninklijk besluit van 7 november 2011 voortaan als volgt luidt:

“Onderafdeling 11. – Bijzondere regels betreffende bestanddelen verworven in het kader van een fusie

Art. 78.

§ 1. Fusie door overneming, zoals gedefinieerd in artikel 671 van het Wetboek van vennootschappen, en de door *artikel 676 van hetzelfde wetboek hiermee gelijkgestelde verrichtingen, worden in de boekhouding verwerkt volgens de bepalingen van §§ 2 tot 8.*

§ 2. Alle actief- en passiefbestanddelen van de overgenomen vennootschap, inclusief de verschillende bestanddelen *van haar eigen vermogen, de afschrijvingen, waardeverminderingen en door haar gevormde voorzieningen, haar rechten en verplichtingen alsook haar opbrengsten*

¹ Koninklijk besluit van 7 november 2011 tot wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (BS 21 november 2011).

en kosten van het boekjaar, worden, onverminderd §§ 3 tot 8, opgenomen in de boekhouding van de overnemende vennootschap tegen de waarde waarvoor zij in de boekhouding van de overgenomen vennootschap voorkwamen op het tijdstip als bedoeld in artikel 693, 5° van het Wetboek van vennootschappen.

§ 3. Bij de fusie vervallen:

1° de eigen aandelen die de overgenomen vennootschap bezit en die krachtens artikel 703, § 2, 2°, van het Wetboek van vennootschappen niet mogen worden omgewisseld tegen aandelen van de overnemende vennootschap;

2° ten belope van de boekwaarde van deze eigen aandelen, de onbeschikbare reserve voor eigen aandelen die door de overgenomen vennootschap daartoe is gevormd; wanneer er geen reserve voor eigen aandelen werd gevormd, is artikel 623, tweede lid, van het Wetboek van vennootschappen van toepassing.

§ 4. Indien, rekening houdend met de ruilverhouding en de nominale of fractiewaarde van de als vergoeding toegekende aandelen, het bedrag, waarmee het kapitaal van de overnemende vennootschap wordt verhoogd groter is dan het kapitaal van de overgenomen vennootschap, wordt het verschil onttrokken aan de andere bestanddelen van het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap, volgens de regels vastgesteld door de algemene vergadering die tot fusie besluit; in het tegenovergestelde geval wordt het verschil geboekt als een uitgiftepremie.

§ 5. Als de vennoten van de overgenomen vennootschap een opleg in geld verkrijgen, wordt die geacht te zijn onttrokken aan het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap. Deze onttrekking aan het eigen vermogen gebeurt op de wijze vastgesteld door de algemene vergadering die tot fusie besluit met naleving van de wettelijke en statutaire bepalingen. Indien de algemene vergadering die tot fusie besluit, niet heeft beslist aan welke post van het eigen vermogen die opleg moet worden onttrokken, gebeurt dit in deze volgorde: aan de overgedragen winst, aan de beschikbare reserves en aan de andere reserves die volgens de wet of de statuten mogen worden uitgekeerd.

§ 6. Indien de overnemende vennootschap of een andere gelijktijdig overgenomen vennootschap aandelen bezat van de overgenomen vennootschap, worden deze aandelen bij de fusie ingetrokken en worden de verschillende bestanddelen van het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap in de boekhouding van de overnemende vennootschap slechts opgenomen ten belope van de fractie die overeenstemt met de aandelen van de overgenomen vennootschap die omgewisseld werden tegen aandelen van de overnemende vennootschap. In voorkomend geval wordt evenwel rekening gehouden met de ten gevolge van de fusie gewijzigde fiscale kwalificatie van de reserves bij de overgenomen vennootschap.

§ 7. Indien de aandelen van de overgenomen vennootschap, die met toepassing van artikel 703, § 2, 1°, van het Wetboek van vennootschappen niet werden omgewisseld tegen aandelen van de overnemende vennootschap, in de boekhouding van de vennootschap die ze bezat waren opgenomen tegen een waarde die niet overeenstemt met de fractie die zij vertegenwoordigen in het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap, dan wordt het verschil verwerkt volgens zijn aard of zijn oorsprong:

a) *Wanneer de boekwaarde van de betrokken aandelen groter is dan de fractie die zij vertegenwoordigen in het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap, wordt dit verschil voor zover mogelijk toegerekend aan de actiefbestanddelen, inclusief de immateriële activa, met een grotere waarde dan het bedrag waarvoor zij in de boekhouding van de overgenomen vennootschap voorkwamen. Voor zover dit verschil voortvloeit uit een overwaardering van de schulden of uit afschrijvingen, waardeverminderingen of voorzieningen die door de overgenomen vennootschap in resultaat waren genomen maar die niet langer dienstig dan wel overmatig zijn, dan worden die bij de fusie via de resultatenrekening teruggenomen dan wel gecorrigeerd ten belope van dit overschot.*

Het verschil dat overblijft na deze toerekeningen wordt, naargelang van het geval, opgenomen in de post "Goodwill" of in resultaat genomen.

b) In het tegenovergestelde geval wordt het verschil als volgt verwerkt: voor zover dit voortvloeit uit een overwaardering van activa of een onderwaardering van passiva door de overgenomen vennootschap, worden op het tijdstip van de fusie voor het desbetreffende bedrag in de resultatenrekening afschrijvingen, waardeverminderingen, voorzieningen en correcties geboekt.

Het verschil dat overblijft na deze correctieboekingen wordt in resultaat genomen.

§ 8. Bij de opname van het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap in de boekhouding van de overnemende vennootschap, wordt rekening gehouden met de fiscale samenstelling en kwalificatie van de bestanddelen van dit eigen vermogen ten name van de overnemende vennootschap."

3. Verder schrijven de artikelen 79, 80 en 80bis KB W.Venn. voor dat artikel 78 KB W.Venn. dient te worden toegepast op, respectievelijk, fusies door oprichting van een nieuwe vennootschap, op splitsingen door overnemings, door oprichting van nieuwe of gemengde vennootschappen en op partiële splitsingen.

4. In zijn vroegere versie bepaalde artikel 78, § 6 KB W.Venn. enkel dat bij fusie waarbij de overnemende vennootschap aandelen van de overgenomen vennootschap bezat, rekening gehouden werd met de eventuele wijziging van de fiscale kwalificatie van de reserves van de overgenomen vennootschap ingevolge de fusie. Artikel 78, § 8 KB W.Venn. neemt die regel over en verklaart die van toepassing op alle eigen-vermogensbestanddelen. De regel wordt, ten opzichte van de gevallen van moeder-dochter-fusie of -splitsing, verruimd.

III. ANALYSE – SPECIFIEKE GEVALLEN WAARBIJ EIGEN-VERMOGENSBESTANDELEN WORDEN OVERGEDRAGEN IN HET KADER VAN EEN FUSIE, SPLITSING OF PARTIËLE SPLITSING

A. Fusie, splitsing of partiële splitsing waarbij de overnemende of verkrijgende vennootschap aandelen bezit in de overgenomen of gesplitste vennootschap

5. In het kader van een moeder-dochter-fusie wordt het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap verminderd, met andere woorden, het wordt niet door de overnemende vennootschap overgenomen, voor zover de overdracht van het vermogen van de overgenomen vennootschap niet wordt vergoed met nieuwe aandelen van de overnemende vennootschap.

Hetzelfde gebeurt, *mutandis mutandis*, in geval van een splitsing waarbij de verkrijgende vennootschap aandeelhouder is van de gesplitste vennootschap. De onderstaande analyse spitst zich hoofdzakelijk toe op fusies, met dien verstande dat voor splitsingen en partiële splitsingen, *mutatis mutandis*, dezelfde oplossingen van toepassing zijn.

1. MET BETREKKING TOT DE RESERVES

6. Krachtens de belastingwetgeving mag (of moet²) worden vermeden dat de, in het kader van een moeder-dochter-fusie overgedragen vrijgestelde reserves³, worden verminderd.

Boekhoudkundig gebeurt dit enerzijds via een aantal boekingen in het kader van de fusie, en anderzijds via een aantal boekingen na afloop van de fusie.

² Meer bepaald vereist de belastingwetgeving dat, voor vrijgestelde reserves die overeenstemmen met overeenkomstig artikel 47 WIB 1992 gespreid belaste meerwaarden, zij in hoofde van de overnemende vennootschap worden wedersamengesteld.

³ De uitdrukking "vrijgestelde reserves" staat voor fiscaal vrijgestelde reserves op het tijdstip van de verichting terwijl de uitdrukking "belastingvrije reserves" verwijst naar de balanspost met die benaming.

In het kader van de fusie schrijft artikel 78, § 8 KB W.Venn. voor dat bij de opname van het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap in de boekhouding van de overnemende vennootschap, rekening moet worden gehouden met de fiscale samenstelling en kwalificatie van de bestanddelen van dit eigen vermogen ten name van de overnemende vennootschap.

7. Nemen we het voorbeeld van vennootschap A die wordt overgenomen door vennootschap B die 90 % van de aandelen van A bezit.

We gaan ervan uit dat de fiscale reserves van A er als volgt uitzien:

Vrijgestelde reserves	100
Belaste reserves	100

Boekhoudkundig stemmen die reserves overeen met:

Belastingvrije reserves	100
Beschikbare reserves	100

Vanuit fiscaal oogpunt wordt een bedrag van 100 aan vrijgestelde reserves fiscaal overgedragen. Boekhoudkundig geeft dit aanleiding tot de volgende boekingen, (nrs. 8 en 9).

a) *Aanrekening op de beschikbare reserves van A die worden overgedragen in het kader van de fusie en wedersamenstelling van het saldo van de vrijgestelde reserves in hoofde van B*

8. Artikel 78, § 8 KB W.Venn. staat toe om de in het kader van de fusie aan B overgedragen boekhoudkundige reserves als volgt voor te stellen:

Belastingvrije reserves	20
Beschikbare reserves	0

Na de fusie mag B het saldo van de vrijgestelde reserves (80) wedersamenstellen via een boeking op het debet van de resultatenrekening (kost):

689 Overboeking naar de belastingvrije reserves	80	
	aan 132 Belastingvrije reserves	80

B zal het saldo van de vrijgestelde reserves ook kunnen wedersamenstellen door in haar boekhouding subrekeningen van de rekening *Kapitaal* te creëren, de ene voor de in het kapitaal geïncorporeerde vrijgestelde reserve en de andere voor de in het kapitaal geïncorporeerde negatieve belaste reserve⁴.

⁴ Deze techniek wordt beschreven in de voorbereidende werken bij de wet van 22 december 1998 houdende fiscale en andere bepalingen (Parl.St., Kamer, 1997-1998, nr. 1608/1, pp. 18 en 20, zie infra). Een meer veralgemeende toepassing vindt men voortaan terug in de voorbereidende werken bij de wet van 11 december 2008 houdende wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde het in overeenstemming te brengen met de Richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, partiële splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat, gewijzigd bij de Richtlijn 2005/19/EEG van de Raad van 17 februari 2005 (Parl.St., Kamer, 2007-2008, nr. 1398/001, p. 40).

Dat zou in ons voorbeeld de volgende boeking geven:

10 (-) In het kapitaal geïncorporeerde negatieve belaste reserve	80	
aan 10 In het kapitaal geïncorporeerde vrijgestelde reserve		80

b) *Proportionele overname van de belastingvrije reserves en de beschikbare reserves in het kader van de fusie en wedersamenstelling van het saldo van de vrijgestelde reserves in hoofde van B*

9. Artikel 78, § 8 KB W.Venn. staat ook toe om de in het kader van de fusie aan B overgedragen boekhoudkundige reserves als volgt voor te stellen:

Belastingvrije reserves	10
Beschikbare reserves	10

Na de fusie mag B het saldo van de vrijgestelde reserves (90) wedersamenstellen via een boeking op het debet van de resultatenrekening (kost):

689 Overboeking naar de belastingvrije reserves	90	
aan 132 Belastingvrije reserves		90

B zal het saldo van de vrijgestelde reserves ook kunnen wedersamenstellen door in haar boekhouding subrekeningen van de rekening *Kapitaal* te creëren, de ene voor de in het kapitaal geïncorporeerde vrijgestelde reserve en de andere voor de in het kapitaal geïncorporeerde negatieve belaste reserve (zie hierboven).

Dat zou in ons voorbeeld de volgende boeking geven:

10 (-) In het kapitaal geïncorporeerde negatieve belaste reserve	90	
aan 10 In het kapitaal geïncorporeerde vrijgestelde reserve		90

2. MET BETREKKING TOT DE KAPITAALSUBSIDIES EN DE HERWAARDERINGSMEERWAARDEN

10. De belastingwetgeving voorziet niet in een vermindering van kapitaalsubsidies en herwaarderingsmeerwaarden⁵ die in het kader van een moeder-dochter-fusie worden overgedragen.

Boekhoudkundig vertaalt dit zich enerzijds in een aantal boekingen in het kader van de fusie en anderzijds in een aantal boekingen na afloop van de fusie.

Zoals eerder aangegeven, schrijft artikel 78, § 8 KB W.Venn. in het kader van de fusie voor dat bij de opname van het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap in de boekhouding van de overnemende vennootschap, rekening moet worden gehouden met de fiscale samenstelling en kwalificatie van de bestanddelen van dit eigen vermogen ten name van de overnemende vennootschap.

11. We hernemen het voorbeeld van vennootschap A die wordt overgenomen door vennootschap B die 90 % van de aandelen van A bezit.

⁵ Het betreft de overeenkomstig artikel 44, § 1, 1^o WIB 1992 vrijgestelde herwaarderingsmeerwaarden. In fiscaal opzicht stemmen herwaarderingsmeerwaarden overeen met vrijgestelde reserves.

We gaan ervan uit dat de fiscale reserves van A er als volgt uitzien:

Herwaarderingsmeerwaarde	100
Belaste reserves	100

Boekhoudkundig wordt dit als volgt uitgedrukt:

Herwaarderingsmeerwaarden	100
Beschikbare reserves	100

Vanuit fiscaal oogpunt zal de herwaarderingsmeerwaarde niet worden verminderd in het kader van de fusie. Boekhoudkundig kan dit in hoofde van de overnemende vennootschap op verschillende manieren gebeuren.

a) *Proportionele overname, in het kader van de fusie, van de herwaarderingsmeerwaarde en de beschikbare reserves en wedersamenstelling van het saldo van de herwaarderingsmeerwaarde in hoofde van B*

12. Artikel 78, § 8 KB W.Venn. staat toe om de in het kader van de fusie aan B overgedragen herwaarderingsmeerwaarde en reserves boekhoudkundig als volgt voor te stellen:

Herwaarderingsmeerwaarde	10
Beschikbare reserves	10

Na de fusie mag B het saldo van de herwaarderingsmeerwaarde (90) wedersamenstellen via een mutatie, binnen haar eigen vermogen, van een rekening *Beschikbare reserves* naar de rekening *Herwaarderingsmeerwaarde* (zie het advies van de CBN 2009/6 over de boekhoudkundige verwerking van fusies⁶).

Voor B geeft dat aanleiding tot de volgende boeking (in de veronderstelling dat B hiertoe voldoende beschikbare reserves heeft):

133 Beschikbare reserves	90	
	aan 121 Herwaarderingsmeerwaarden	90

Het saldo van de herwaarderingsmeerwaarde kan ook via het debet van de resultatenrekening worden wedersamengesteld (kost). Dat geeft de volgende boeking:

68XX Overboeking naar de herwaarderingsmeerwaarden	90	
	aan 121 Herwaarderingsmeerwaarden	90

B zal het saldo van de herwaarderingsmeerwaarde ook kunnen wedersamenstellen door in haar boekhouding subrekeningen van de rekening *Kapitaal* te creëren, de ene voor de in het kapitaal geïncorporeerde vrijgestelde reserve/herwaarderingsmeerwaarde en de andere voor

⁶ Bull. CBN, nr. 53, september 2010, p. 29-30.

de in het kapitaal geïncorporeerde negatieve belaste reserve. Boekhoudkundig wordt die wedersamenstelling als volgt verwerkt:

10 (-) In het kapitaal geïncorporeerde negatieve belaste reserve	90	
aan 10 In het kapitaal geïncorporeerde vrijgestelde reserve/ herwaarderingsmeerwaarde		90

b) *Aanrekening op de beschikbare reserves van A die worden overgedragen in het kader van een fusie en wedersamenstelling van het saldo van de herwaarderingsmeerwaarde in hoofde van B*

13. Boekhoudkundig mogen de in het kader van de fusie overgedragen herwaarderingsmeerwaarde en reserves als volgt worden voorgesteld:

Herwaarderingsmeerwaarde	20	
Beschikbare reserves	0	

Na de fusie mag B het saldo van de herwaarderingsmeerwaarde (80) wedersamenstellen via een mutatie, binnen haar eigen vermogen, van een rekening Beschikbare reserves naar de rekening Herwaarderingsmeerwaarden.

Voor B geeft dat aanleiding tot de volgende boeking (in de veronderstelling dat B hiertoe voldoende beschikbare reserves heeft):

133 Beschikbare reserves	80	
aan 121 Herwaarderingsmeerwaarden		80

Het saldo van de herwaarderingsmeerwaarde kan ook via het debet van de resultatenrekening worden wedersamengesteld (kost). Dat geeft de volgende boeking:

68XX Overboeking naar de herwaarderingsmeerwaarden	80	
aan 121 Herwaarderingsmeerwaarden		80

B zal het saldo van de herwaarderingsmeerwaarde ook kunnen wedersamenstellen door in haar boekhouding subrekeningen van de rekening *Kapitaal* te creëren (zie hierboven). Boekhoudkundig gebeurt dit als volgt:

10 (-) In het kapitaal geïncorporeerde negatieve belaste reserve	80	
aan 10 In het kapitaal geïncorporeerde vrijgestelde reserve/ herwaarderingsmeerwaarde		80

14. Een in het kader van een moeder-dochter-fusie over te dragen kapitaalsubsidie wordt, *mutatis mutandis*, op dezelfde wijze verwerkt.

B. Verdeling van in het kader van een splitsing of partiële splitsing overgedragen eigen vermogen

15. Artikel 78, § 8, *juncto* artikel 80 en 80bis KB W.Venn. bevestigt dat, bij splitsingen of partiële splitsingen, het eigen vermogen in de boekhouding wordt verdeeld zoals dat in fis-

caal opzicht gebeurt (overeenkomstig artikel 213 WIB 1992) wanneer de verrichting op fiscaal neutrale manier plaatsvindt. Dit heeft de CBN toegelicht in haar advies 2009/8 over de boekhoudkundige verwerking van splitsingen⁷:

“Artikel 80, tweede lid KB W.Venn. stelt dat het boekhoudkundig continuïteitsprincipe zoals vermeld in artikel 78 KB W.Venn. in hoofde van elke verkrijgende vennootschap tevens geldt voor het deel van het eigen vermogen van de gesplitste vennootschap dat aan de verkrijgende vennootschap wordt overgedragen. Aangezien het boekhoudrecht niet specificceert volgens welk criterium de verschillende bestanddelen van het eigen vermogen van de gesplitste vennootschap moeten worden toebedeeld aan de verkrijgende vennootschappen, zal het boekhoudkundig continuïteitsprincipe met betrekking tot deze bestanddelen in de regel enkel inhouden dat de som van elk bestanddeel van het eigen vermogen van de aan de verkrijgende vennootschappen toegewezen eigen vermogens gelijk is aan het overeenkomstig bestanddeel van het eigen vermogen van de gesplitste vennootschap.

Daarentegen wordt op fiscaal vlak wel gespecificceerd hoe bij een belastingneutrale splitsing – en dit is de hypothese waarvan wordt uitgegaan – de verschillende bestanddelen (fiscaal gestort kapitaal, belaste reserves en vrijgestelde reserves) van het fiscaal eigen vermogen van de gesplitste vennootschap moeten worden toegewezen aan de verkrijgende vennootschappen, nl. pro rata de fiscale nettowaarden van de aan de verkrijgende vennootschappen toegewezen vermogens (artikel 213 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 – hierna WIB 1992).

Bijgevolg lijkt het aangewezen dat bij de toebedeling van de boekhoudkundige bestanddelen van het eigen vermogen van de gesplitste vennootschap aan de verkrijgende vennootschappen, rekening wordt gehouden met die fiscale toewijzing om zoveel als mogelijk discrepanties tussen de boekhoudkundige en fiscale toewijzing te vermijden. Het is dan ook deze methodologie die in de uitgewerkte voorbeelden wordt aangehouden.”

16. Een concrete toepassing van dit principe is het geval waarin een actief als herbelegging verworven in het kader van de regeling inzake gespreid te belasten meerwaarden, als bedoeld in artikel 47 WIB 1992, naar aanleiding van de splitsing wordt overgedragen. In fiscaal opzicht wordt het vrijgesteld gedeelte van de gespreid te belasten meerwaarden, wanneer de gesplitste vennootschap reeds de nodige herbelegging heeft verricht, “bij voorrang toegewezen” aan de verkrijgende vennootschap waarin het herbeleggingsactivum, wordt ingebracht. In voorkomend geval moet het bedrag van de “bij voorrang toegewezen” gespreid te belasten meerwaarden worden beperkt tot het bedrag dat wordt verkregen door de verhouding waarvan sprake in artikel 213 WIB 1992, berekend op de fiscale nettowaarden van het aan de verkrijgende vennootschap in het kader van de splitsing overgedragen vermogen, toe te passen op het totaal van die vrijgestelde reserves. Deze werkwijze wordt ook toegepast wanneer de gesplitste vennootschap de herbelegging nog niet heeft verricht maar de verkrijgende vennootschap de herbeleggingsverplichting op zich zal nemen.

Het boekhoudkundig eigen vermogen van de verkrijgende vennootschap wordt derwijze samengesteld dat het overeenstemt met zijn fiscale samenstelling.

⁷ Bull. CBN, nr. 53, september 2010, p. 46. Zie ook het advies van de CBN 2009/11 over de boekhoudkundige verwerking van partiële splitsingen, Bull. CBN, nr. 53, september 2010, p. 61, het advies van de CBN 2011/10 over de boekhoudkundige verwerking van grensoverschrijdende splitsingen en het advies van de CBN 2011/11 over de boekhoudkundige verwerking van grensoverschrijdende partiële splitsingen, Bull. CBN, nr. 59, september 2011, respectievelijk pp. 6 en 22.

Nemen we in dit verband het voorbeeld uit het advies van de CBN 2009/8 over de boekhoudkundige verwerking van splitsingen⁸: de gesplitste vennootschap A besloot een meerwaarde van 2.000 gespreid te laten belasten en herbelegde in de aankoop van activum 1. In het kader van de splitsing van vennootschap A komt dat activum 1 terecht bij de naar aanleiding van de splitsing op te richten vennootschap C.

Overeenkomstig de fiscale opsplitsing van het eigen vermogen, moet C een bedrag van 1.200 aan vrijgestelde reserves ontvangen. Aangezien vanuit fiscaal oogpunt de gespreide belastingheffing op de meerwaarde die voordien door A was gerealiseerd, in hoofde van C zal gebeuren, wordt een bedrag van 680 aan uitgestelde belastingen overgedragen aan C.

Het boekhoudkundig eigen vermogen van C kan worden aangevuld tot het integraal overeenstemt met zijn fiscale samenstelling. Aangezien zich bij C reeds een bedrag van 680 aan vrijgestelde reserves bevindt onder de post *Uitgestelde belastingen*⁹, wordt enkel het saldo van de vrijgestelde reserves (520) onder de belastingvrije reserves geboekt.

Na afloop van de splitsing ziet de balans van C er als volgt uit:

Balans van C (na splitsing)

Activa	6.500	Kapitaal	1.800
Activum 1	2.000	Belastingvrije reserves	520
		Beschikbare reserves	3.000
		Uitgestelde belastingen	680
		Schulden	2.500

17. Dezelfde principes gelden *mutatis mutandis* voor het vrijgesteld gedeelte van de kapitaalsubsidies, dat vanuit fiscaal oogpunt bij voorrang (inzover mogelijk) wordt toegewezen aan de verkrijgende vennootschap waarin de gesubsidieerde activa worden ingebracht. In de boekhouding wordt met die fiscale toewijzing rekening gehouden.

18. De overeenkomstig artikel 44, § 1, 1° WIB 1992 vrijgestelde herwaarderingsmeerwaarden worden op fiscaal vlak toegewezen aan de verkrijgende vennootschap waarin zich het bestanddeel bevindt waarop die meerwaarde is uitgedrukt. De boekhoudkundige opsplitsing van het eigen vermogen volgt die fiscale opsplitsing.

Nemen we in dit verband het voorbeeld uit het advies van de CBN 2009/8 over de boekhoudkundige verwerking van splitsingen¹⁰. De gesplitste vennootschap A heeft op haar activum 1 een herwaarderingsmeerwaarde geboekt van 1.000. In het kader van de splitsing van vennootschap A komt dat activum 1 terecht bij de naar aanleiding van de splitsing op te richten vennootschap C.

In het kader van de fiscale verdeling van het boekhoudkundig eigen vermogen van A wordt de herwaarderingsmeerwaarde – met een fiscale waarde gelijk aan nul – integraal overgedragen aan C.

⁸ Bull. CBN, nr. 53, september 2010, pp. 50 en 51. Voor een gelijkaardig voorbeeld, zie ook het advies CBN 2009/11 over de boekhoudkundige verwerking van partiële splitsingen, Bull. CBN, nr. 53, september 2010, pp. 65 en 66.

⁹ Boekhoudkundig worden «uitgestelde belastingen» daarentegen als een schuld beschouwd.

¹⁰ Bull. CBN, nr. 53, september 2010, pp. 52, 53 en 54. Voor een gelijkaardig voorbeeld, zie ook het advies CBN 2009/11 over de boekhoudkundige verwerking van partiële splitsingen, Bull. CBN, nr. 53, september 2010, pp. 67, 68 en 69.

Het fiscaal eigen vermogen van A dat in het kader van de splitsing aan C wordt overgedragen, is als volgt samengesteld:

Fiscaal gestort kapitaal	1.800
Vrijgestelde reserves begrepen in de fiscale nettowaarde	1.200
Belaste reserves	3.000
Herwaarderingsmeerwaarde	1.000

Het boekhoudkundig eigen vermogen van C wordt aangevuld tot het integraal overeenstemt met zijn fiscale samenstelling.

Na afloop van de splitsing zal de balans van C er als volgt uitzien:

Activa	8.500	Kapitaal	1.800
Activum 1	1.000	Herwaarderingsmeerwaarde	1.000
		Belastingvrije reserves	1.200
		Beschikbare reserves	3.000
		Schulden	2.500

C. Overdracht van eigen vermogen in het kader van grensoverschrijdende reorganisaties

19. Artikel 78, § 8 KB W.Venn. is ook van toepassing bij grensoverschrijdende reorganisaties, die onder de fiscale regels vallen die door de wet van 11 december 2008 in het WIB 1992 zijn ingevoerd.

Er wordt rekening gehouden met de fiscale samenstelling en kwalificatie van de eigen-vermogensbestanddelen in hoofde van de Belgische overnemende of verkrijgende vennootschap. Wanneer een Belgische vennootschap door fusie of splitsing een vennootschap overneemt die gevestigd is in een andere lidstaat van de Europese Unie, worden de vanuit de overgenomen of gesplitste vennootschap overgedragen vrijgestelde reserves fiscaal gezien belaste reserves van de Belgische vennootschap (tenzij die reserves worden toegewezen aan een Belgische vaste inrichting van de buitenlandse vennootschap die bij de fusie of splitsing wordt overgenomen, in welk geval die reserves in hoofde van de overnemende of verkrijgende Belgische vennootschap vrijgestelde reserves blijven).

De samenstelling van de boekhoudkundige reserves stemt overeen met hun fiscale samenstelling.

In dit verband grijpen we terug naar het voorbeeld uit het advies van de CBN 2009/7 over de boekhoudkundige verwerking van grensoverschrijdende fusies¹¹.

¹¹ Bull. CBN, nr. 53, september 2010, pp. 39 en 40 (zie ook de voorbeelden pp. 40 tot 44). Zie ook advies 2011/10 over de boekhoudkundige verwerking van grensoverschrijdende splitsingen, Bull. CBN, nr. 59, september 2011, pp. 14 tot 20 en het advies van de CBN CNC 2011/11 over de boekhoudkundige verwerking van grensoverschrijdende partiële splitsingen, Bull. CBN, nr. 59, september 2011, pp. 30 tot 35.

Dat voorbeeld gaat over de overname door een Belgische vennootschap A van een in een andere EU-lidstaat gevestigde vennootschap B; de overnemende Belgische vennootschap A bezit geen aandelen in de overgenomen vennootschap B en de overgenomen vennootschap B heeft geen Belgische inrichting.

Vóór de fusie zagen de balansen van A en B er als volgt uit:

Balans van A (Belgische overnemende vennootschap)

Vaste activa	3.200	Kapitaal	2.000
Vlottende activa	6.800	Belastingvrije reserves	1.500
		Beschikbare reserves	4.500
		Voorzieningen	900
		Schulden	1.100

Balans van B (overgenomen vennootschap)

Vaste activa	5.500	Kapitaal	3.000
Vlottende activa	9.500	Reserves	7.000
		Voorzieningen	1.000
		Schulden	4.000

Het advies 2009/7 wijst erop dat de eventuele belastingvrije reserves van vennootschap B (t.t.z. de reserves waarvoor belastingvrijstelling geldt als zij in het vermogen van de vennootschap behouden blijven – zie *mutatis mutandis* artikel 95, § 2, IV.C KB W.Venn.) die opgenomen zijn in de rekening *Reserves*, op fiscaal vlak in hoofde van de overnemende vennootschap A in beginsel het karakter van een belaste reserve krijgen.

In de boekhouding wordt rekening gehouden met de fiscale samenstelling/kwalificatie van die reserves: de reserves die bij de fusie vanuit B worden overgedragen, worden in hoofde van A integraal als beschikbare reserves geboekt.

Na de fusie ziet de balans van A er als volgt uit:

Balans van A (na fusie)

Vaste activa (3.200 + 5.500)	8.700	Kapitaal (2.000 + 3.000)	5.000
Vlottende activa (6.800 + 9.500)	16.300	Belastingvrije reserves (1.500 + 0)	1.500
		Beschikbare reserves (4.500 + 7.000)	11.500
		Voorzieningen (900 + 1.000)	1.900
		Schulden (1.100 + 4.000)	5.100

Bijlage:

- Koninklijk besluit van 7 november 2011 tot wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen.

» *Vrijstelling van subconsolidatie (advies 2012/12)*
Advies van 5 september 2012

TREFWOORDEN

Geconsolideerde jaarrekening – subconsolidatie – vrijstelling

INLEIDING

1. Op basis van artikel 113, § 1 van het Wetboek van vennootschappen (hierna: W.Venn.) wordt een vennootschap, voor zover is voldaan aan een aantal voorwaarden¹, vrijgesteld van de verplichting om een geconsolideerde jaarrekening en een jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening op te stellen indien zij zelf de dochtervennootschap is van een moedervennootschap die een geconsolideerde jaarrekening en een jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening opstelt, laat controleren en openbaar maakt.

Artikel 114 W.Venn. voegt hier evenwel aan toe dat deze vrijstelling niet van toepassing is wanneer alle of een deel van de aandelen die zijn uitgegeven door één van de vennootschappen die moeten worden geconsolideerd, zijn genoteerd in de zin van artikel 4 W.Venn.²

2. Aan de Commissie voor Boekhoudkundige Normen werd de vraag gesteld wat moet worden begrepen onder de zinsnede “één van de vennootschappen die moeten worden geconsolideerd” uit artikel 114 W.Venn.

3. Een voorbeeld ter verduidelijking. We veronderstellen een moedervennootschap X die een aantal dochterondernemingen controleert zoals bepaald onder artikel 5 W.Venn. Op basis van de consolidatieverplichting zoals vastgelegd in artikel 110, § 1 W.Venn. moet zij bijgevolg een geconsolideerde jaarrekening en een jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening opstellen³.

Deze moedervennootschap X is op haar beurt zelf een dochteronderneming van een genoteerde vennootschap Y. De vraag stelt zich of de moedervennootschap X in dat geval de vrijstelling van subconsolidatie kan invoeren. Behoort m.a.w. de vennootschap Y onder “één van de vennootschappen die moeten worden geconsolideerd”?

I. ANALYSE VAN DE BETROKKEN ARTIKELEN VAN HET W.VENN.

4. Uit de samenlezing van de artikelen 113, § 1 en 114 W.Venn. begrijpt de Commissie dat met “één van de vennootschappen die moeten worden geconsolideerd” wordt verwezen naar de vennootschap die zich op de vrijstelling wenst te beroepen alsook haar dochterondernemingen. Er wordt m.a.w. niet verwezen naar de moedervennootschap die hogerop de bevrijdende geconsolideerde jaarrekening en jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening opstelt. Dit betekent dat in het geciteerde voorbeeld moedervennootschap X vrijgesteld is

¹ Deze voorwaarden worden opgelijst in artikel 113, § 2, tweede lid W.Venn.

² Artikel 4 W.Venn.: “Genoteerde vennootschappen zijn vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt in de zin van artikel 2, 3^o van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten.”

³ De vennootschap vormt samen met haar dochtervennootschappen, of vennootschappen die samen een consortium uitmaken, in dit geval geen kleine groep in de zin van artikel 16, § 1 W.Venn. De vrijstelling van artikel 112 W.Venn. is dus niet van toepassing.

van subconsolidatie, tenzij zijzelf of een van haar dochterondernemingen zou zijn genoteerd. De notering van de vennootschap Y wijzigt hier niets aan.

II. ANALYSE VAN DE ZEVENDE RICHTLIJN

5. De Commissie merkt bovendien op dat het W.Venn. hier afwijkt van de betrokken bepalingen uit de Zevende richtlijn⁴. Artikel 7 die de vrijstelling van subconsolidatie regelt stelt in lid 1: “[...] verlenen de Lid-Statens vrijstelling van de in artikel 1, lid 1, bedoelde verplichting, aan een onder hun recht vallende moederonderneming die tevens dochteronderneming is, indien [...]”. Lid 3 voegt hieraan toe: “Dit artikel is niet van toepassing op vennootschappen waarvan de effecten in een lidstaat zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt in de zin van artikel 1, punt 13, van Richtlijn 93/22/EEG.”

Hieruit kan worden besloten dat het volgens de Zevende richtlijn enkel de moedervernootschap die zich op de vrijstelling wil beroepen is, die niet genoteerd mag zijn en dus niet haar dochterondernemingen.

⁴ Richtlijn 83/349/EEG van de Raad van 13 juni 1983 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g) van het Verdrag betreffende de geconsolideerde jaarrekening; *Publicatieblad Nr. L 193* van 18/07/1983, blz. 0001 – 0017.

» *De boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa (advies 2012/13)*
Advies van 10 oktober 2012

TREFWOORDEN

Aanschaffingsprijs – aanschaffingswaarde – afschrijvingen – concessies – goodwill – immateriële vaste activa – inbrengwaarde – jaarverslag – know-how – kosten van onderzoek en ontwikkeling – licenties – merken – octrooien – vervaardigingsprijs – vooruitbetalingen – waardeverminderingen

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 Vennootschappen¹ (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 toegelicht². 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.

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...).

I. ACTIVERING EN WAARDERING VAN IMMATERIËLE VASTE ACTIVA

A. Aanschaffingswaarde: aanschaffings- en vervaardigingsprijs en inbrengwaarde³

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 bedrijfsklarheid 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 vermeld⁴.

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.

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.

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 bedrijfsklarheid van deze vaste activa voorafgaat⁵.

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.

⁵ Zie randnummer 5.

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 aanvul-

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.

lende afschrijvingen (artikel 61, § 1, derde lid KB W.Venn.). Deze terugnemning 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 2010/15⁷.

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 gemaakte 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 2012/9⁸. 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.

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”.

C. Herwaarderingsmeerwaarden

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 ondernemingen⁹, hadden ondernemingen de mogelijkheid om de immateriële vaste activa te herwaarderen. Deze mogelijkheid tot herwaardering werd evenwel afgeschaft door vernoemd koninklijk besluit van 12 september 1983. Artikel 42 van het koninklijk besluit van 12 september 1983 laat echter toe 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.

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.

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 rekening 210 *Kosten van onderzoek en ontwikkeling* en creditering van de rekening 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

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: $60.000 \times 0,32 = 19.200$.

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: $60.000 \times 0,35 = 21.000$.

Einde boekjaar 20X1

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 gependeed: 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 jaar¹⁷.

Op het ogenblik van het onderzoek en ontwikkeling jaar 20X1

61X Leveringen aan de onderneming	30.000	
6202 Bedienden	71.400	
621 Werkgeversbijdrage 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

¹⁶ Wat de werknemersbijdrage voor de RSZ betreft, wordt in dit voorbeeld uitgegaan van een percentage gelijk aan 13 % van het brutoloon: $60.000 \times 0,13 = 7.800$. 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.

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. Subsidiering

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^o 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 CONCESSIONS, OCTROOIEN, LICENTIES, KNOW-HOW, MERKEN EN ANDERE GELIJK-AARDIGE 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 aanschafswaarde van het recht van de onderneming om van derden dienstverleningen van know-how 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 boekhoudkundige 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.

» ***Bestellingen in uitvoering (advies 2012/15)***
Advies van 10 oktober 2012

TREFWOORDEN

Bestellingen in uitvoering – completed contract methode – direct costing – full costing – percentage of completion methode – vervaardigingsprijs – zero profit margin techniek

I. INLEIDING

1. Voorraden komen doorgaans tegemoet aan het beginsel “make then sell”. Bij bestellingen in uitvoering (rekening 37) is er echter veeleer sprake van een “sell then make” uitgangspunt, wat doorgaans inhoudt dat de bestelling eerst wordt geformaliseerd door de ondertekening van een contract en dat de werken of diensten pas nadien worden aangevat.

2. Bestellingen in uitvoering zijn alle prestaties van diensten of producten van goederen die een onderneming verricht, buiten haar gebeurlijke serieproductie, op specifieke aanvragen van een klant. In tegenstelling tot de voorraden worden onder de bestellingen in uitvoering de diensten, prestaties en goederen erkend waarvan de eigenschappen zo goed als volledig door de koper vastgelegd worden en die niet tot het courante productengamma van de onderneming behoren en waarvan de commerciële aspecten op het ogenblik van de productie reeds genegotieerd zijn.

Dit heeft tot gevolg dat bestellingen in uitvoering, met uitzondering van “cost plus” contracten, onderhevig zijn aan een zogenaamd kostprijrisico, daar waar voorraden eerder onderhevig zijn aan een commercieel risico.

Volgens het jaarrekeningbesluit wordt onder deze rubriek opgenomen¹:

- a) het onderhanden werk dat voor rekening van een derde op bestelling wordt uitgevoerd en waarvoor nog geen oplevering heeft plaatsgevonden. Voorbeelden hiervan zijn bouwprojecten, aangenomen loonwerk, enz.;
- b) de goederen in bewerking die voor rekening van een derde op bestelling worden gemaakt en die nog niet werden geleverd. Deze goederen moeten afwijken van de gewone productie, m.a.w. geen seriewerk. Voorbeelden hiervan zijn betongevelementen, treinstellen, enz.;
- c) dienstenprestaties die voor rekening van derden op bestelling worden uitgevoerd en die nog niet werden geleverd, tenzij het gaat om een standaardtype van dienstprestaties. Voorbeelden hiervan zijn specifieke researchprojecten, op maat geschreven software, enz.

II. WAARDERINGSASPECTEN

3. In beginsel worden bestellingen in uitvoering gewaardeerd tegen hun vervaardigingsprijs². Deze vervaardigingsprijs wordt vermeerderd, naar mate de productie of werkzaamheden vorderen, met het verschil (in %) tussen de in de overeenkomst bepaalde (totale) prijs en de (totale) vervaardigingsprijs, wanneer dit verschil met voldoende zekerheid als verworven mag worden beschouwd. Deze methodiek wordt omschreven als de zogenaamde “percentage of completion” methode.

¹ Artikel 95, § 1VI.B KB W.Venn.

² Artikel 71 KB W.Venn.

Daarnaast kan een onderneming ervoor opteren om de bestellingen in uitvoering te blijven boeken tegen hun vervaardigingsprijs. Deze methodiek wordt de “completed contract” methode genoemd.

De voor de waardering van bestellingen in uitvoering toegepaste methode dient door de onderneming in de toelichting van haar jaarrekening onder de waarderingsregels te worden vermeld.

A. Definiëring van de vervaardigingsprijs bij bestellingen in uitvoering

4. Zoals hiervoor gesteld is de basis van de waardering van bestellingen in uitvoering de vervaardigingsprijs. Deze omvat de volgende elementen³:

- de aanschaffingskosten van grondstoffen, verbruiksgoederen en hulpstoffen;
- de productiekosten die rechtstreeks aan de uitvoering van de bestelling toerekenbaar zijn;
- het evenredig deel van de kosten die slechts onrechtstreeks aan de uitvoering van bestelling toerekenbaar zijn, voor zover deze kosten op de normale prestatieperiode betrekking hebben.

5. Het jaarrekeningbesluit hanteert weliswaar “full costing” als beginsel, maar staat niet-temin de ondernemingen toe de onrechtstreekse kosten niet geheel of gedeeltelijk in de vervaardigingsprijs op te nemen, op voorwaarde dat zulks in de toelichting wordt vermeld (“direct costing”).

Ingeval de onrechtstreekse kosten echter een niet-verwaarloosbaar deel van de totale kostprijs zouden vertegenwoordigen en de voornoemde mogelijkheid zou worden benut voor alle of een groot deel van de onrechtstreekse kosten, dan zal de vervaardigingsprijs van de betrokken bestelling in uitvoering worden ondergewaardeerd; waardoor de geboekte resultaten worden overgewaardeerd.

1. WAARDERINGSASPECTEN N.A.V. DE TOEPASSING VAN “FULL COSTING”

6. Voor de waardering van de bestellingen in uitvoering wordt uitgegaan van de volledige vervaardigingsprijs met inbegrip van alles wat de uitvoering van de bestelling heeft gekost tot op het ogenblik waarop de bestelling volledig werd volbracht. Die vervaardigingsprijs wordt verkregen door optelling van de volgende bestanddelen:

- a) de “rechtstreekse kosten”, met andere woorden, de kosten die rechtstreeks, zonder tussenberekening, kunnen worden toegerekend aan de kostprijs, zoals:
- de verwerkte grond- en hulpstoffen gewaardeerd tegen aanschaffingsprijs volgens één van de boekingsmethodes voor voorraadafnames;
 - de diensten, het werk en de studies die rechtstreeks in verband kunnen worden gebracht;
 - de algemene onderaannemingen;
 - de bezoldigingen van de rechtstreeks betrokken arbeidskrachten en de daaraan verbonden sociale lasten;
 - de rechtstreeks toe te rekenen afschrijvingen;
 - bepaalde kosten die, zelfs indien zij via kostencentra verlopen of op basis van een passende verdeelsleutel worden toegerekend, met zekerheid aan die kostprijs kunnen worden toegerekend.

³ Artikel 37 KB W.Venn.

- b) de “onrechtstreekse kosten”, met andere woorden de kosten die niet per bestelling ontstaan, maar wel voor alle gedurende een periode geleverde prestaties (huur bureaus, diensten, werkplaatsen, opslagplaatsen, enz.) en die, na eventuele onderlinge overdrachten, aan de vervaardigingsprijs worden toegerekend volgens een passende verdeelsleutel.

Zowel rechtstreekse als onrechtstreekse kosten bevatten variabele en vaste bestanddelen (die min of meer vast blijven tussen twee bedrijfsdrempels) en die bestaan uit algemene industriële kosten, kosten van nevendiensten en kosten van diensten.

De vaste onrechtstreekse kosten moeten in de boekwaarde worden opgenomen op basis van de normale bedrijfsvoorwaarden en van een normaal gebruik van de capaciteit. Deze normale capaciteit stemt overeen met de gemiddelde en in normale omstandigheden verwachte prestaties door de onderneming tijdens een bepaald aantal periodes.

Stemmen de effectieve prestaties hiermee ongeveer overeen, dan kan deze normale capaciteit als basis worden gehanteerd. Blijven de effectieve prestaties onder de normale capaciteit, dan mag de extra kost die daaruit voortvloeit, niet worden toegerekend aan de bestellingen in uitvoering. Deze kost blijft ten laste van de betrokken periode. De kosten die weliswaar zijn gemaakt tijdens de periode, maar waarvan het bedrijfseconomisch, ingevolge uitzonderlijke of abnormale omstandigheden, niet redelijk zou zijn die toe te rekenen aan de bestellingen in uitvoering, mogen immers niet worden opgenomen in de waarde van de voorraden.

7. De vervaardigingsprijs omvat daarentegen nooit⁴:

- de kosten voor onderzoek en ontwikkeling, algemene administratie, commercialisering en verkoop;
- de kosten ingevolge gebrekkig werk, fouten en andere verliezen, wanneer die kosten geen verband houden met de normale bedrijfsvoorwaarden.

2. WAARDERINGSASPECTEN N.A.V. DE TOEPASSING VAN “DIRECT COSTING”

8. Een onderneming kan er tevens voor opteren om naast “full costing” de zogenaamde “direct costing” als uitgangspunt te nemen voor de waardering van de bestellingen in uitvoering. Dit impliceert dat enkel de rechtstreekse kosten worden toegerekend aan de kostprijs. Het overzicht van de rechtstreekse kosten wordt verstrekt in randnummer 6.

B. Toerekening van rentekosten en -opbrengsten aan de vervaardigingsprijs

9. In de vervaardigingsprijs van bestellingen in uitvoering mag de rente op vreemd vermogen dat wordt gebruikt voor de financiering ervan worden opgenomen, voor zover de productie of uitvoering meer dan één jaar bestrijkt. De opname van de rente op vreemd vermogen in de vervaardigingsprijs van de bestellingen in uitvoering moet bij de waarderingsregels in de toelichting worden vermeld.

Tevens stelt de Commissie in haar advies 126/5 *Vervaardigingsprijs*⁵ dat de financiële kosten verbonden aan leningen die werden aangegaan voor de financiering van bestellingen in uitvoering waarvan de productie meer dan één jaar bestrijkt, mogen worden opgenomen in de vervaardigingsprijs van de betrokken activa, ongeacht de looptijd van de betrokken lening. Doorslaggevend is de band tussen de financiële kosten van de ontleende kapitalen en de te financieren activa.

⁴ CBN-advies 132/7 – Boeking en waardering van voorraden, *Bulletin CBN*, nr.9, december 1981, 18-20, herzien op 6 oktober 2010.

⁵ *Bulletin CBN* nr. 19, juli 1986, p. 8.

10. Indien een onderneming voorschotten ontvangt op bestellingen en deze voorlopig belegt, dan mag de renteopbrengst van deze voorlopige beleggingen niet worden toegerekend aan de vervaardigingsprijs van de betreffende bestellingen. De Commissie laat hierop weliswaar een uitzondering toe in haar advies 126/3 *Vervaardigingsprijs: toerekening van creditrente*⁶ in het geval waarin de onderneming bij bepaling van de prijsofferte effectief heeft rekening gehouden met deze opbrengst.

C. Bespreking van de “percentage of completion” en “completed contract” methode

11. De meest elementaire waarderingsregel bij projectgebonden activiteiten, is de keuze van de winsttoerekeningsmethode. De wetgever laat twee mogelijke verwerkingen toe, namelijk de opname in het resultaat a rato van de voortgang van het project (“percentage of completion” methode) of de opname van het resultaat op het einde van het project (“completed contract” methode). De winsttoerekeningsmethode vindt telkens plaats op het individuele contractniveau.

Het onderscheid tussen beide methoden wordt hieronder schematisch weergegeven⁷:

	<i>Percentage of completion methode</i>	<i>Completed contract methode</i>
Zekerheid van het erkende resultaat	De geanticipeerde winst in de boekjaren voorafgaand aan de oplevering berust enigszins op schattingen. Er ontstaat dus een risico om voorbarig winst op te nemen op onafgewerkte producten, die later fictief kan blijken te zijn ⁸ .	Het resultaat is zeker en juist gezien de eindtoestand in ogenschouw wordt genomen. Er hoeven geen belangrijke schattingen te worden gemaakt.
Verloop van het resultaat	Continue winststroom.	Discontinu, afhankelijk van het tijdstip van realisatie.
Jaarrekening	Weerspiegeling van de bedrijfseconomische realiteit. De winst valt in de periode waarin de productie-activiteit heeft plaatsgevonden en de kosten zijn gemaakt.	Generatie van verdoken reserves die pas op het einde van de bestelling (bij de realisatie) tot uitdrukking komen.
Boekhoudprincipes grondslag	Overzicht van het matching principe	Overzicht van het voorzichtigheids- en realisatieprincipe

⁶ *Bulletin CBN*. nr. 18, januari 1986, p. 15-16.

⁷ CHRISTIAENS, J., *Toegerekende winst bij bestellingen in uitvoering*, Accountancy & Bedrijfskunde, kwartaalschrift, nr. 2, 1986, pp. 72-76.

⁸ Het risico kan uiteraard worden verkleind door middel van:

- een adequate en tijdige administratie, in het belang van een aangepaste en analytische boekhouding of kostencalculatie (bijvoorbeeld job order costing);
- het project, zo mogelijk, op te splitsen in kleinere deelprojecten die elk apart identificeerbaar zijn. Dit wordt ook wel het segmenteren van een contract genoemd;
- een aangepast intern controlesysteem;
- een systematische jaarlijkse controle.

12. De “completed contract” methode houdt in dat enkel de kosten die werden gedragen bij de uitvoering van de bestelling worden geactiveerd. Dit heeft als gevolg dat de winst pas bij het beëindigen van de werkzaamheden wordt gerealiseerd. In tegenstelling hiermee wordt bij de “percentage of completion” methode de winstmarge in het resultaat opgenomen naar mate de werkzaamheden vorderen.

De “completed contract” methode steunt op het voorzichtigheidsbeginsel: alleen de effectief gerealiseerde winst wordt geboekt. Er moeten geen subjectieve ramingen gemaakt worden, met uitzondering van verlieslatende contracten, die eventueel later moeten herzien worden.

Wel heeft deze methode als nadeel dat de resultatenrekening vanuit een economisch standpunt minder goed wordt voorgesteld dan ze in werkelijkheid is, doordat de boeking van de opbrengsten uitgesteld wordt tot de volledige afwerking van de bestelling en de andere kosten dan deze verbonden aan de bestelling, hier niet tegenover afgezet worden.

13. Bij de “percentage of completion” methode stelt dit probleem zich niet. Maar als nadeel geldt hier dan weer de complexere administratieve opvolging die nodig is om tot de raming van de opbrengsten te komen. Het gebruik van schattingen en veronderstellingen kan bovendien als gevolg hebben dat in bepaalde boekjaren teveel winst in het resultaat wordt genomen die nadien moet worden teruggedraaid.

1. BEPALING VAN DE VOORTSCHRIJDING DER WERKEN

14. De Commissie is de mening toegedaan dat het gebruik van de “percentage of completion” methode slechts toegelaten is in die mate dat de onderneming een betrouwbare inschatting kan maken omtrent de effectieve voortschrijdingsgraad en er tevens aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- er zijn bij aanvang van het contract geen indicatoren die mogelijke twijfel doen ontstaan omtrent de naleving van de contractuele voorwaarden door de koper of verkoper; en
- het contract werd opgesteld zodat er voldoende zekerheid bestaat over de te leveren / ontvangen goederen en / of diensten, de te ontvangen / betalen vergoeding en de wijze van betaling.

De voortschrijding zal normaliter op het niveau van het specifieke contract worden vastgesteld en er kan verwacht worden dat de onderneming de contractuele opbrengst en kost betrouwbaar kan inschatten.

15. De bepaling van de voortschrijding der werken als gevolg van de toepassing van de “percentage of completion” methode gebeurt op basis van zogenaamde “input” of “output” methoden.

16. Eerstgenoemde methode meet de voortschrijding op basis van specifieke inspanningen en / of kosten die worden geleverd of gemaakt ten opzichte van de totale inspanningen en / of kosten die moeten geleverd of gemaakt worden.

17. Laatstgenoemde methode neemt als uitgangspunt het aantal opgeleverde items of de specifieke afwerkingsgraad van een bestelling in uitvoering. Deze categorie bepaalt de voortschrijding op basis van bijvoorbeeld contractuele mijlpalen, het aantal m² bebouwde oppervlakte, enz.

De Commissie is van oordeel dat voor de bepaling van de voortschrijding in de mate van het mogelijke dient rekening te worden gehouden met zogenaamde “output” methoden, daar een dergelijke benadering de beste weergave is voor de effectieve voortschrijding van een bestelling in uitvoering.

18. Daarnaast is de Commissie zich ervan bewust dat een “output” methode niet voor elke bestelling in uitvoering kan toegepast worden. Desgevallend dient de onderneming terug te vallen op een “input” methode. De Commissie stelt vast dat hiervoor meestal een afgeleide van de zogenaamde “efforts-expended” benadering wordt gevolgd.

Dit is een “input” methode die de voortschrijding van een bestelling in uitvoering bepaalt door bijvoorbeeld de effectieve werkuren te vergelijken met de gebudgetteerde werkuren tot afwerking van de bestelling in uitvoering.

Een “efforts-expended” benadering heeft weliswaar als voornaamste nadeel dat het niet zeker is dat alle geleverde inspanningen als productieve inspanningen mogen aanzien worden, hetgeen een invloed heeft op de bepaling van de effectieve voortschrijding ten opzichte van de berekende voortschrijding.

19. Een andere invulling van de “input” methode bestaat erin de reeds gelopen kosten te vergelijken met de totale geschatte kost van de bestelling in uitvoering. Sommige kosten, voornamelijk bij de aanvang van de bestelling, worden hierbij niet in overweging genomen daar deze niet gerelateerd zijn aan de algehele winstgevendheid van het contract.

20. Indien er geen betrouwbare inschattingen omtrent de voortschrijding kunnen verkregen worden, geniet de “completed contract” methode de voorkeur. Echter is de Commissie wel van oordeel dat indien een onderneming, als gevolg van specifieke contractuele bepalingen, zeker is dat het contract winstgevend zal zijn maar de voortschrijding niet betrouwbaar kan ingeschat worden; de “percentage of completion” methode toch kan toegepast worden.

Weliswaar zal er dan geen winsttoerekening kunnen plaatsvinden tot op het ogenblik dat de voortschrijding betrouwbaar kan worden ingeschat. De Commissie meent dat in een dergelijk geval de “percentage of completion” methode zonder marge (ofwel de “zero profit margin” techniek⁹) kan gehanteerd worden. De toepassing van deze techniek zal aanleiding geven tot het erkennen van gelijke bedragen voor kosten en opbrengsten in de resultatenrekening tot op het ogenblik dat de voortschrijding betrouwbaar kan worden ingeschat.

D. Waardeverminderingen op bestellingen in uitvoering

21. Waardeverminderingen worden geboekt als de vervaardigingsprijs, verhoogd met het geraamd bedrag van de nog te maken kosten, hoger is dan de in de overeenkomst bedongen prijs¹⁰. Aanvullende waardeverminderingen worden geboekt om rekening te houden hetzij met de evolutie van hun realisatie- of marktwaarde, hetzij met de risico's inherent aan de aard van de betrokken producten of van de gevoerde entiteit.

Dergelijke waardeverminderingen kunnen het gevolg zijn van onverwachte stijgingen van de loonkosten, grondstoffen of andere elementen in de kostprijscalculatie. Echter is het evenzeer mogelijk dat waardeverminderingen dienen te worden geboekt als gevolg van een onverwachte gebeurtenis zoals vertragingen in de werkzaamheden of schade waardoor een deel van de werkzaamheden opnieuw dienen plaats te vinden en dit zowel bij toepassing van de “percentage of completion” methode als voor de “completed contract” methode.

E. Voorzieningen voor risico's en kosten

22. Indien volgens de meest recente berekeningen zou blijken dat de bestelling met verlies zal worden afgehandeld, dient de onderneming voor de risico's en kosten verbonden aan de

⁹ KIESO, WEYGANDT & WARFIELD, *Intermediate Accounting*, John Wiley & Sons, 2011, 972.

¹⁰ Artikel 72 KB W.Venn.

verdere uitvoering van deze bestellingen voorzieningen aan te leggen, voor zover deze risico's niet gedekt zijn door waardeverminderingen¹¹.

Zoals hiervoor gesteld worden ten aanzien van de goederen in bewerking en de bestellingen in uitvoering waardeverminderingen geboekt indien hun vervaardigingsprijs, vermeerderd met het geraamde bedrag van de nog te maken kosten, hoger is dan de netto verkoopprijs op de datum van de jaarafsluiting. Indien deze waardeverminderingen ontoereikend zouden zijn, wordt een bijkomende voorziening per balansdatum geboekt.

F. Vooruitbetalingen op bestellingen in uitvoering

23. Bij langlopende bestellingen in uitvoering is het mogelijk dat de leverancier ervoor opteert om tussentijdse voorschotten te factureren aan de afnemer. Dergelijke voorschotten, die aan de hand van de staat van de vordering van de werken worden gefactureerd, worden als ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen behandeld en zodoende opgenomen onder de schulden op ten hoogste een jaar aan de passiefzijde van de balans (rekening 46 *Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen*).

24. Ondernemingen kunnen deze ontvangen vooruitbetalingen compenseren met de kosten van vervaardiging van de lopende bestelling zodat er een netto-voorstelling op balansniveau wordt verkregen. Een dergelijk afwijkende voorstelling kan worden aanvaard na positief advies van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen aan de Minister van Economie (voor grote ondernemingen) of aan de Minister die Middenstand onder zijn bevoegdheden heeft¹². In principe zal de Commissie hieromtrent een positief advies afleveren indien volgende voorwaarden zijn voldaan:

- de netto-voorstelling geschiedt onafhankelijk van de toegepaste winsttoerekeningsmethode;
- de netto-voorstelling gebeurt per project, en niet in globo voor alle projecten of bestellingen;
- de expliciete vermelding in de toelichting dat gebruik wordt gemaakt van deze afwijkende maatregel (zowel de toepassing, als de brutobedragen voor saldering); en
- met het oog op artikel 86 KB W.Venn. dient de eerste toepassing van de netto-voorstelingswijze bovendien op een passende wijze te worden vermeld en verantwoord in de toelichting die behoort tot het boekjaar waarin de wijziging werd ingevoerd.

III. PRAKTISCHE UITWERKINGEN

A. Input versus output techniek om de voortgang te meten

25. Een scheepsbouwer heeft een contract afgesloten om 15 schepen te leveren aan een klant over een periode van 3 jaar. De klant is in belangrijke mate betrokken bij het ontwerp van de schepen en de onderneming heeft dergelijke schepen nog nooit gebouwd. De overeenkomst omvat dus zowel het ontwerp als de productie van de schepen. Bovendien verwacht de onderneming dat de bouw van de eerste schepen meer tijd zal vergen dan de bouw van de laatste aangezien, naarmate de onderneming ervaring opbouwt, deze ervaring de onderneming zal toelaten de schepen efficiënter te bouwen.

Veronderstel dat de onderneming bepaalt dat zowel het ontwerp als de productie van deze 15 schepen deel uitmaken van één en dezelfde prestatieverplichting. In dergelijke omstandig-

¹¹ Artikel 71 KB W.Venn.

¹² Een collectieve derogatie werd destijds toegestaan door de Minister van Economie voor ondernemingen die lid zijn van de Confederatie Bouw of Bouwunie.

heden zal de onderneming waarschijnlijk niet kiezen voor een meting van de voortgang op basis van de levering van de schepen omdat deze methode deze voortgang niet op een correcte wijze zou weergeven (aangezien er zodoende geen rekening zou worden gehouden met de inspanningen van de onderneming gedurende de ontwerpfase van de overeenkomst). In dat geval zou de betrokken onderneming waarschijnlijk besluiten dat een input methode (bijvoorbeeld de verhouding van de werkelijke kosten tot de totale verwachte kosten) meer gepast zou zijn.

Veronderstel nu dat de klant, na de levering van de eerste 15 schepen, nog 5 bijkomende schepen bestelt. Bij de bouw van deze bijkomende schepen dient de onderneming geen bijkomende inspanningen te leveren voor het ontwerp. Bijgevolg zou de onderneming voor dit nieuwe contract kunnen besluiten dat de individuele schepen elk een afzonderlijke prestatieverplichting vertegenwoordigen. Indien echter de onderneming besluit dat de overeenkomst slechts één enkele prestatieverplichting omvat, namelijk de levering van de 5 bijkomende schepen, dan zou de onderneming kunnen bepalen dat de erkenning per geleverde eenheid het best de voortgang weergeeft en dus de output methode dient toe te passen.

B. Illustratie van de percentage of completion & completed contract methode

26. De NV ABC sluit een overeenkomst af met de NV XYZ voor de bouw van enkele treinstellen in jaar N. De vermoedelijke oplevering zal plaatsvinden in het jaar N+2. De verkoopprijs bedraagt 8.000.000 EUR. De stijging van de cumulatieve kosten bij voltooiing in het jaar N en N+1 is gerelateerd aan de prijschommeling van enkele grondstoffen die contractueel niet kunnen worden doorgefactureerd aan de klant.

	Jaar N	Jaar N+1	Jaar N+2
Cumulatieve kosten (A)	3.000.000	4.200.000	5.400.000
Geraamde cumulatieve kosten bij voltooiing (B)	4.500.000	5.200.000	5.400.000
Voortschrijdingsgraad (A/B)	66,67 %	81 %	100 %
Winst (B-A)	3.500.000	2.800.000	2.600.000
Toe te rekenen winst	2.333.333	2.261.538	2.600.000
Toerekening	2.333.333		338.462
Terugname		71.795	

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N

Tijdens het boekjaar werden de kosten (voor een bedrag van 3.000.000 EUR) ten laste van de resultatenrekening gelegd via de respectievelijke 60-, 61-, 62-, 63- of 64-rekeningen.

Zowel bij de toepassing van de “percentage of completion” als bij de “completed contract” methode worden deze kosten als bestelling in uitvoering erkend door de volgende boekhoudkundige registratie:

370 Bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde	3.000.000	
aan 7170 Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		3.000.000

Indien de onderneming ABC ervoor opteert om de “percentage of completion” methode toe te passen, vindt de volgende winsttoerekening nog plaats:

371 Bestellingen in uitvoering – Toegerekende winst	2.333.333	
aan 7170 Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Toegerekende winst		2.333.333

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N+1

Tijdens het boekjaar werden de kosten (voor een bedrag van 1.200.000 EUR) ten laste van de resultatenrekening gelegd via de respectievelijke 60-, 61-, 62-, 63- of 64-rekeningen.

Zowel bij de toepassing van de “percentage of completion” als bij de “completed contract” methode worden deze kosten als bestelling in uitvoering erkend door de volgende boekhoudkundige registratie:

370 Bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde	1.200.000	
aan 7170 Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		1.200.000

De vervaardigingsprijs van de bestellingen in uitvoering bedraagt per 31 december N+1 4.200.000 EUR ofwel het bedrag van de geactiveerde kosten.

Indien de onderneming ABC ervoor opteert om de “percentage of completion” methode toe te passen, vindt opnieuw winsttoerekening plaats. Er wordt echter vastgesteld dat er per 31 december N te veel winst werd erkend waardoor er per 31 december N+1 een terugname dient te worden geboekt:

7171 Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Toegerekende winst	71.795	
aan 371 Bestellingen in uitvoering – Toegerekende winst		71.795

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N+2

Tijdens het boekjaar werden de kosten (voor een bedrag van 1.200.000 EUR) ten laste van de resultatenrekening gelegd via de respectievelijke 60-, 61-, 62-, 63- of 64-rekeningen.

De onderneming ABC factureert bij oplevering 9.680.000 EUR.

400 Handelsdebiteuren	9.680.000	
aan 451 Te betalen btw		1.680.000
700 Omzet		8.000.000

Indien de onderneming ervoor opteerde om de “completed contract” methode toe te passen, worden de bestellingen in uitvoering als volgt uitgeboekt:

7170 Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde	4.200.000	
aan 370 Bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		4.200.000

Indien de onderneming ervoor opteerde om de “percentage of completion” methode toe te passen, wordt tevens volgende boekhoudkundige registratie doorgevoerd:

7171 Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Toegerekende winst	2.261.538	
aan 371 Bestellingen in uitvoering – Toegerekende winst		2.261.538

Dit heeft tot gevolg dat er per 31 december N+2 slechts 338.462 EUR als resultaat wordt erkend:

Omzet	8.000.000
Uitboeking aanschaffingswaarde	- 4.200.000
Uitboeking toegewezen winst	- 2.261.538
Kosten voor het boekjaar N+2	- 1.200.000
Resultaat	338.462

C. Erkenning van een waardevermindering bij bestellingen in uitvoering

27. Een onderneming kent op balansdatum de volgende situatie met betrekking tot een bestelling in uitvoering:

Cumulatieve kosten voor de constructie van een gebouw (jaar N)	90.000
Cumulatieve kosten (werkelijke + inschatting) bij oplevering (jaar N+1)	130.000
Contractuele prijs	100.000
Verlies	30.000

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N

Tijdens het boekjaar werden de kosten (voor een bedrag van 90.000 EUR) ten laste van de resultatenrekening gelegd via de respectievelijke 60-, 61-, 62-, 63- of 64-rekeningen.

Zowel bij de toepassing van de “percentage of completion” als bij de “completed contract” methode worden deze kosten als bestelling in uitvoering erkend door volgende boekhoudkundige registratie:

370 Bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde	90.000	
aan 7170 Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		90.000

Daar de contractuele prijs 100.000 EUR bedraagt ten opzichte van een cumulatieve contractkost van 130.000 EUR dient de onderneming het verlies van 30.000 EUR per 31 december N boekhoudkundig tot uitdrukking te brengen:

6320	Waardeverminderingen op bestellingen in uitvoering: toevoeging	30.000	
	aan 379 Bestellingen in uitvoering – Geboekte waardeverminderingen (-)		30.000

Voorgaande boeking zou zowel bij toepassing van de “percentage of completion” methode als bij toepassing van de “completed contract” methode moeten worden doorgevoerd.

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N+ 1

Tijdens het boekjaar werden de kosten (voor een bedrag van 40.000 EUR) ten laste van de resultatenrekening gelegd via de respectievelijke 60-, 61-, 62-, 63- of 64-rekeningen.

De onderneming ABC factureert bij oplevering 121.000 EUR.

400	Handelsdebiteuren	121.000	
	aan 451 Te betalen btw		21.000
	700 Omzet		100.000

Vervolgens dient de aanschaffingswaarde van de bestellingen in uitvoering te worden uitgeoefend bij oplevering:

7170	Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde	90.000	
	aan 370 Bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		90.000

Daarnaast zal ook de waardevermindering van het jaar N worden teruggenomen:

379	Bestellingen in uitvoering – Geboekte waardeverminderingen	30.000	
	aan 6321 Waardeverminderingen op bestellingen in uitvoering – Terugneming (-)		30.000

Dit heeft tot gevolg dat er per 31 december N+1 het volgende resultaat wordt erkend:

Omzet	100.000
Uitboeking aanschaffingswaarde	- 90.000
Uitboeking waardeverminderingen	30.000
Kosten voor het boekjaar N+1	- 40.000
Resultaat	0

Hetgeen logisch is als gevolg van de vaststelling in het boekjaar N dat het contract verlieslatend is.

D. Vooruitbetalingen op bestellingen in uitvoering

28. Een onderneming ontvangt van een klant in het jaar N een bestelling om een machine te bouwen ter waarde van 300.000 EUR (exclusief BTW). De finale oplevering zal pas in het

jaar N+1 plaatsvinden. Per 31 december N werd er reeds een voorschot gefactureerd van 20.000 EUR (exclusief BTW); in N+1 wordt het saldo, ofwel 280.000 EUR gefactureerd.

De onderneming paste de “completed contract” methode toe. De cumulatieve kost voor de constructie van de machine bedraagt in het jaar N 80.000 EUR en in het jaar N+1 100.000 EUR. De onderneming zal bij oplevering derhalve een winst van 120.000 EUR realiseren (300.000 EUR – 180.000 EUR).

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N

Het ontvangen voorschot wordt als volgt geboekt:

400 Handelsdebiteuren		24.200	
	aan 46 Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen		20.000
	451 Te betalen btw		4.200

Tijdens het boekjaar werden de kosten (voor een bedrag van 80.000 EUR) ten laste van de resultatenrekening gelegd via de respectievelijke 60-, 61-, 62-, 63- of 64-rekeningen.

Bij de toepassing van de “completed contract” methode worden deze kosten als bestelling in uitvoering erkend door volgende boekhoudkundige registratie:

370 Bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		80.000	
	aan 7170 Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		80.000

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N+1

De slotfactuur wordt als volgt boekhoudkundig verwerkt:

400 Handelsdebiteuren		338.800	
	aan 451 Te betalen btw		58.800
	700 Omzet		280.000

De voorschotfactuur werd ondertussen reeds betaald, de ontvangen vooruitbetaling op bestellingen wordt in het jaar N+1 tevens als opbrengst erkend:

46 Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen in uitvoering		20.000	
	aan 700 Omzet		20.000

Tijdens het boekjaar N+1 werden de kosten (voor een bedrag van 100.000 EUR) ten laste van de resultatenrekening gelegd via de respectievelijke 60-, 61-, 62-, 63- of 64-rekeningen.

Vervolgens dient de aanschaffingswaarde van de bestellingen in uitvoering te worden uitgeboekt bij oplevering:

7170 Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		80.000	
	aan 370 Bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		80.000

Uiteindelijk kan het resultaat uit de overeenkomst als volgt worden samengesteld in het jaar N+1:

Omzet (voorschot- en slotfactuur)	300.000
Kosten voor het boekjaar N+1	- 100.000
Uitboeking aanschaffingswaarde	- 80.000
Resultaat	120.000

E. Voorzieningen voor andere risico's en kosten

29. Een onderneming sluit een contract af met een klant voor de constructie van een treinstel voor een bedrag van 800.000 EUR. Per 31 december N bedragen de cumulatieve kosten voor de constructie 40.000 EUR; weliswaar heeft men tijdens het eerste jaar vastgesteld dat de staalprijs significant is gestegen en deze niet kan worden doorgerekend naar de klant.

De additionele kostprijs om de constructie te finaliseren wordt geschat op 900.000 EUR. Dit impliceert dat het contract per 31 december N verlieslatend wordt daar de totale kostprijs in dat geval 940.000 EUR zal bedragen ten opzicht van een verkoopprijs van 800.000 EUR.

Het te verwachten verlies bedraagt per 31 december N dus 140.000 EUR hetgeen hoger is dan de huidige vervaardigingsprijs, zijnde 40.000 EUR.

Per 31 december N zal een waardevermindering worden geboekt voor het bedrag van de geactiveerde bestellingen in uitvoering van 40.000 EUR. Daarnaast zal tevens een voorziening worden geboekt voor het te verwachten bijkomend verlies van 100.000 EUR.

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N

Tijdens het boekjaar werden de kosten (voor een bedrag van 40.000 EUR) ten laste van de resultatenrekening gelegd via de respectievelijke 60-, 61-, 62-, 63- of 64-rekeningen.

Bij de toepassing van de "completed contract" methode worden deze kosten als bestelling in uitvoering erkend door volgende boekhoudkundige registratie:

370 Bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde	40.000	
aan 7170 Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		40.000

6320 Waardeverminderingen op bestellingen in uitvoering: toevoeging	40.000	
aan 379 Bestellingen in uitvoering – Geboekte waardeverminderingen (-)		40.000

6370 Voorzieningen voor andere risico's en kosten	100.000	
aan 163 Voorzieningen voor andere risico's en kosten		100.000

In het jaar N+1 zal er opnieuw een raming plaatsvinden van de nog te maken kosten tot oplevering. Hierdoor zal het bedrag van de vervaardigingsprijs van de bestellingen in uitvoering toenemen, en zal het bedrag van de voorziening worden teruggenomen ten opzichte van een stijging van de waardeverminderingen op de bestelling in uitvoering.

F. Zero profit margin techniek¹³

30. De NV GYZ heeft een contract afgesloten met BVBA TTT voor een bouwproject op een kunstmatig eiland. Gezien een dergelijk project nog nooit door de NV GYZ werd uitgevoerd werd er gestipuleerd in de overeenkomst dat de winstmarge op het contract minimaal 400.000 EUR zal bedragen, hetgeen gegarandeerd werd door de afnemer.

31. Gezien de aard van de activiteiten kan de voortschrijdingsgraad niet betrouwbaar worden ingeschat daar de NV GYZ geen historiek heeft voor dergelijke bouwprojecten. Derhalve zal er, door toepassing van de zero profit margin techniek in het jaar N en N+1 geen winst worden toegerekend daar de cumulatieve kost bij voltooiing onbekend is op dat ogenblik.

	Jaar N	Jaar N+1	Jaar N+2	Jaar N+3
Cumulatieve kosten (A)	3.000.000	4.200.000	8.000.000	10.000.000
Cumulatieve kosten bij voltooiing (B)	Onbekend	Onbekend	10.000.000	10.000.000
Voortschrijdingsgraad	Onbekend	Onbekend	80 %	100 %
Winst	Minimum 400.000	Minimum 400.000	2.000.000	2.000.000
Toe te rekenen winst	Onbekend	Onbekend	1.600.000	2.000.000
Toerekening			1.600.000	400.000
Terugname				

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N

Tijdens het boekjaar werden de kosten (voor een bedrag van 3.000.000 EUR) ten laste van de resultatenrekening gelegd via de respectievelijke 60-, 61-, 62-, 63- of 64-rekeningen. Per 31 december N wordt geen marge met betrekking tot dit contract erkend.

370 Bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde	3.000.000	
aan 7170 Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		3.000.000

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N+1

Tijdens het boekjaar werden de kosten (voor een bedrag van 1.200.000 EUR) ten laste van de resultatenrekening gelegd via de respectievelijke 60-, 61-, 62-, 63- of 64-rekeningen. Per 31 december N+1 wordt geen marge met betrekking tot dit contract erkend.

370 Bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde	1.200.000	
aan 7170 Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		1.200.000

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N+2

Tijdens het boekjaar werden de kosten (voor een bedrag van 3.800.000 EUR) ten laste van de resultatenrekening gelegd via de respectievelijke 60-, 61-, 62-, 63- of 64-rekeningen.

¹³ KIESO, WEYGANDT & WARFIELD, *Intermediate Accounting*, John Wiley & Sons, 2011, 972.

370 Bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde	3.800.000	
aan 7170 Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		3.800.000

Door het feit dat vanaf het jaar N+2 de totale kostprijs van het project betrouwbaar kan worden ingeschat, kan op dat moment tevens een resultaatserkenning plaatsvinden voor de boekjaren N, N+1 en N+2:

371 Bestellingen in uitvoering – Toegerekende winst	1.600.000	
aan 7171 Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Toegerekende winst		1.600.000

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N+3

Voor de boekhoudkundige verwerking in het jaar N+3 kan verwezen worden naar het voorbeeld opgenomen onder randnummer 26.

Lay-out en zetwerk
KARAKTERS, GENT

