

3.3. Bijzondere regels m.b.t. de balans

3.3.1. IMMATERIËLE VASTE ACTIVA

» *Kosten van onderzoek en ontwikkeling (advies 138/1)*

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

Deze kosten van onderzoek en ontwikkeling kunnen slechts op het actief worden geboekt voor zover hun kostprijs niet hoger is dan een voorzichtige raming van hun gebruikswaarde of hun toekomstig rendement voor de onderneming¹.

Worden deze kosten geactiveerd dan moeten ze worden afgeschreven volgens de normale regels². Een afschrijving over meer dan vijf jaar moet in de toelichting worden verantwoord³.

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

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

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

Subsidiëring van kosten van onderzoek en ontwikkeling

Vaak worden de kosten voor onderzoek en ontwikkeling gesubsidieerd door de overheid. In België worden dergelijke subsidies in de regel toegekend hetzij door het Instituut tot Aanmoediging van het Wetenschappelijk Onderzoek in Nijverheid en Landbouw (I.W.O.N.L.), hetzij door de Staat krachtens één van de terzake bestaande wettelijke bepalingen⁴, hetzij via een onderzoeksovereenkomst afgesloten met de minister bevoegd voor het wetenschapsbeleid.

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

¹ Art. 25, eerste lid.

² Art. 28, § 2, eerste en tweede lid.

³ Art. 28, § 2, vierde lid.

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

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

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

Hierdoor wordt de overeenstemming verzekerd tussen opbrengsten eensdeels en de kosten verbonden met deze opbrengsten anderdeels⁶.

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

De wijze waarop de kosten van onderzoek en ontwikkeling worden geactiveerd (namelijk geheel of gedeeltelijk) is bepalend voor het bedrag waartegen de subsidie moet worden gepassiveerd. De toerekening van de kapitaalsubsidie aan de resultatenrekening moet bovendien gelijkmatig geschieden met de tenlasteneming van de kosten van onderzoek en ontwikkeling.

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

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

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

Vermits deze bedragen slechts verschuldigd zijn zodra een opschortende voorwaarde is vervuld, moet er worden vanuitgegaan dat, zolang deze voorwaarde niet is vervuld, er geen aanleiding bestaat tot het boeken van een schuld of een voorziening op het passief. Wel moet met toepassing van artikel 14 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 in de toelichting een passende vermelding worden opgenomen⁷. Is daarentegen de voorwaarde vervuld, dan moet de daardoor ontstane kost ook als zodanig worden geboekt.

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

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

⁶ Cf. matching principle.

⁷ Zie eveneens de adviezen over de voorwaardelijke obligaties (Advies nr. 136/1, *Bull.CBN* nr. 10, april 1983, p. 20) en de voorwaardelijke afstand van schuldvordering in het kader van een gerechtelijk akkoord (Advies nr. 143/1, *Bull.CBN* nr. 13, p. 25).

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

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

De toestellen aangekocht door de onderneming in het kader van het onderzoek, die krachtens deze clausule in de modelovereenkomst eigendom worden van het I.W.O.N.L., maken deel uit van het patrimonium van het Instituut waar zij in de rekeningen worden geboekt als materiële vaste activa en planmatig worden afgeschreven. Daarom is de Commissie van oordeel dat de door de onderneming gedragen kost voor de aankoop van deze toestellen, die eigendom worden van het I.W.O.N.L. en waarover de onderneming een gebruiksrecht heeft in het kader van het onderzoeksprogramma, in de boekhouding van de betrokken onderneming moet worden behandeld als een kost voor een door een derde geleverde dienst en derhalve moet worden geboekt onder de post "Diensten en diverse goederen", terwijl de tussenkomst van het I.W.O.N.L., met inbegrip van het gedeelte dat betrekking heeft op deze toestellen, zoals hiervoor aangestipt, moet worden geboekt onder de post "Overige bedrijfsopbrengsten"⁸.

In de hypothese waarin de aankoopprijs van de apparatuur hoger zou liggen van het totaalbedrag van de tussenkomst van het I.W.O.N.L. in het betrokken project⁹ en de onderneming via een bijzondere overeenkomst mede-eigenares zou worden van deze apparatuur wordt het aandeel van de onderneming geactiveerd onder de materiële vaste activa en niet onder de immateriële vaste activa als kosten van onderzoek en ontwikkeling.

Bron: *Bull.CBN* nr. 13, januari 1984, p. 10-13

⁸ Met vermelding in punt XII.B. of VII.A. (jaarrekening in verkorte vorm) van de toelichting.

⁹ Bedoeld is hier het geval waarin belangrijke apparatuur wordt aangekocht om te dienen zowel voor het gesubsidieerd onderzoek als voor andere doeleinden.

» **Vermelding van de kosten van onderzoek en ontwikkeling in het jaarverslag (advies 138/4)**

Overeenkomstig artikel 77, vierde lid van de vennootschapswet moeten de bestuurders jaarlijks een verslag opstellen waarin zij rekenschap geven van hun beleid. Het verslag bevat onder meer een commentaar op de jaarrekening waarbij een getrouw overzicht moet worden gegeven van de gang van zaken en van de positie van de vennootschap. De wet vermeldt daarbij uitdrukkelijk dat dit verslag informatie moet bevatten omtrent de werkzaamheden 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; zomin de parlementaire voorbereiding van de wet van 5 december 1984 die deze bepaling heeft ingevoerd, als de Vierde EEG-Richtlijn waarop deze bepaling rechtstreeks is geïnspireerd, bevatten enige verduidelijking ter zake.

1. Begrip "onderzoek en ontwikkeling"

Op internationaal vlak worden de werkzaamheden in verband met onderzoek en ontwikkeling als volgt omschreven¹:

- onderzoek: originele, systematisch uitgevoerde werkzaamheden, in de hoop inzicht te verkrijgen en nieuwe wetenschappelijke of technische kennis te verwerven;
- ontwikkeling: de concrete uitvoering van ontwerpen of studies voor de productie van nieuwe of aanzienlijk verbeterde materialen, werktuigen, producten, procédés, systemen of diensten voor gebruik te maken van ontdekkingen of verworven kennis alvorens een productie te starten die kan worden gecommmercialiseerd.

2. Welke informatie inzake onderzoek en ontwikkeling moet in het jaarverslag worden vermeld?

- Krachtens voornoemd artikel 77 moet deze informatie worden verstrekt in het kader van de verslaggeving van de leiders 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;
- de informatieverstrekking over onderzoek en ontwikkeling maakt deel uit van het jaarverslag en niet van de jaarrekening. Hieruit kan worden afgeleid 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.

¹ I.A.S. No. 9, Accounting for Research and Development Activities, I.A.S.C., 1978; Statement of Financial Accounting Standards No. 2, Accounting for Research and Development Costs, F.A.S.B., 1974; Clarification des expressions comptables figurant dans les principes directeurs de l'O.C.D.E. (mai 1983).

De informatie die in het jaarverslag moet worden verstrekt is derhalve geen 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 toelichting². Onder deze posten komen immers enkel de kosten van onderzoek en ontwikkeling voor die overeenkomstig artikel 25, eerste lid van voornoemd besluit van actiefzijde werden geboekt.

Bron: *Bull.CBN* nr. 26, maart 1991, p. 5-6

² Toelichting 2 bij het volledige schema en art. 25, tweede lid, KB 8 oktober 1976 voor de KMO's.

» *Software (advies 138/5)*

1. Inleiding

Door de toename van de softwaretoepassingen in het ondernemingsgebeuren rijst de vraag naar de boekhoudkundige verwerking van de creatie of de verwerving van software door een onderneming.

De Commissie heeft hieraan een grondig onderzoek gewijd, rekening houdend met de situatie in andere landen en de internationale doctrine terzake.

Met software wordt in dit advies bedoeld de toepassings- of applicatiesoftware. De systeemsoftware en de firmware (d.i. de software die in de hardware – op chips – is gefixeerd) worden samen met de hardware als één geheel beschouwd en derhalve als materieel vast actief geboekt.

Een uitzondering hierop vormen de ondernemingen die zelf systeemsoftware ontwikkelen. Voor hen geldt dezelfde regeling zoals hierna wordt verduidelijkt met betrekking tot de toepassingssoftware.

Zo de software een bijkomstig karakter zou vertonen in verhouding tot de hardware of deel zou uitmaken van een ander product of een andere methode, dan geldt voor deze software geen afzonderlijke boekhoudkundige behandeling, maar wordt de boekhoudkundige verwerking gevolgd van de hardware of van het product of methode.

2. De activering van software-uitgaven

In verband met de boekhoudkundige verwerking van software zijn fundamenteel volgende vragen aan de orde:

- zijn de uitgaven die gepaard gaan met de verwerving van software voor activering vatbaar en;
- ingeval van activering, in welke rubriek dienen zij op de balans te worden ondergebracht?

Nu softwareprogramma's auteursrechtelijk beschermd worden door de wet van 30 juni 1994 houdende de omzetting in Belgisch recht van de Europese richtlijn van 14 mei 1991 betreffende de rechtsbescherming van computerprogramma's¹, kan er geen twijfel meer bestaan over de vraag of zij een vermogensbestanddeel vormen dat voor activering in aanmerking komt.

Opdat software-uitgaven als activa zouden erkend worden, is het noodzakelijk dat zij bijdragen tot de ondernemingsactiviteiten en er een toekomstig economisch nut van verwacht wordt. Bovendien moet de prijs afzonderlijk bepaalbaar zijn².

Software wordt geactiveerd als een vast actief wanneer hij is bestemd om duurzaam te worden gebruikt voor de bedrijfsactiviteit. In dit verband kan verwezen worden naar artikel 15, tweede lid van de Vierde EG-Richtlijn.

Wordt niet voldaan aan dit duurzaam karakter, dan zal software geactiveerd worden bij de voorraden en bestellingen in uitvoering (zie verder).

¹ BS 27 juli 1994.

² Het IASC stelt in zijn "framework for the preparation and presentation of financial statements" als criteria voor de erkenning van een actief: "an asset is recognised in the balance sheet when it is probable that the future economic benefits will flow to the enterprise and the asset has a cost or value that can be measured reliably."

Hoewel software is neergelegd in materiële dragers zoals geschriften, grafieken, kaarten, schijven, banden of zelfs “chips”, gaat het om niet anders dan materiële verschijningsvormen van een intellectuele schepping. De auteursrechtelijke bescherming van softwareprogramma’s toont dan ook aan dat het eigendomsrecht op softwareprogramma’s geen stoffelijk voorwerp heeft, maar slaat op een intellectuele en dus immateriële prestatie.

Als vast actief zal software dan ook worden beschouwd als een immaterieel vast actief.

Hierna wordt voor de meest voorkomende typegevallen van softwarecreatie of -verwerving toegelicht welke de toepassingsmodaliteiten voor activering zijn en welke balansrubrieken daartoe het meest zijn aangewezen.

3. Typegevallen voor de activering de activering en rubricering van software-uitgaven

A. Bij derden aangekochte, of via gebruiksrecht (tegen eenmalige vergoeding) verkregen toepassingssoftware

A.1. TOEPASSINGSSOFTWARE BESTEMD VOOR INTERN GEBRUIK

a) Standaardsoftware

Voor activering is vereist dat de software gedurende een aantal boekjaren in de onderneming wordt toegepast en bijdraagt tot het verwezenlijken van het ondernemingsdoel of tot een verbeterde concurrentiepositie (bv. via kostenbesparing, betere service,...).

Gaat het om standaardsoftware, dan zal in de meeste gevallen de softwareleverancier verkiezen om het auteursrecht te behouden en zal de afnemer een auteursrechtlicentie verkrijgen met betrekking tot de software. Het is dan de vergoeding die betaald wordt voor de verkrijging van dit recht die de aanschaffingswaarde uitmaakt en die geactiveerd zal worden bij de immateriële vaste activa, rubriek concessies, octrooien, licenties, know-how, merken en andere gelijkaardige rechten.”

De geactiveerde kosten worden, overeenkomstig hun nuttigheids- of gebruiksduur, via afschrijvingen ten laste genomen.

b) Specifieke software

In dit geval wordt de software ontwikkeld “op maat” van de onderneming. Meestal zal de softwareleverancier zijn auteursrecht op de maatprogrammatuur dan overdragen en verkrijgt de afnemer een intellectueel recht.

De aanschaffingswaarde bestaat dan uit de aankoopprijs en de bijkomende kosten (dit zijn de kosten met betrekking tot het operationeel maken van het programma).

De verwerking in de jaarrekening gebeurt dan zoals hierboven sub a).

Wanneer de onderneming die de software levert, uitsluitend of in belangrijke mate op de verkrijgende onderneming is afgestemd of ermee verbonden is, is de Commissie van oordeel dat voor het bepalen van de aanschaffingsprijs ook toepassing moet worden gemaakt van de bijzondere voorzorg die vervat ligt in artikel 25, eerste lid van het jaarrekeningsbesluit.

A.2. TOEPASSINGSSOFTWARE BESTEMD VOOR COMMERCIALISATIE

Het gebeurt dat software bij derden wordt aangeschaft om, al dan niet na het doorvoeren van wijzigingen of aanpassingen, verder te worden gecommmercialiseerd.

Verkrijgt de onderneming enkel een verkooprecht van de software en wordt de aangekochte software dus zonder enige aanpassing doorverkocht, dan heeft de software het karakter van een voorraad en wordt hij geboekt onder de rubriek “Handelsgoederen”.

Verkrijgt de onderneming echter het aanpassingsrecht van de software en dus het recht om al dan niet op aanwijzing van de klant aanpassingen of wijzigingen door te voeren, dan vindt activering plaats onder de rubriek der immateriële vaste activa.

Wordt de verkregen software vermenigvuldigd, dan worden de nog niet verkochte reproducties opgenomen bij de voorraad “Gereed product”.

B. Door de onderneming zelf ontwikkelde toepassingssoftware

B.1. TOEPASSINGSSOFTWARE VOOR INTERN GEBRUIK (IN BEGINSSEL UITSLUITEND SPECIFIEKE SOFTWARE)

Gaat het om intern ontwikkelde software, dan moet bijzondere aandacht worden besteed aan artikel 25 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 waarin gesteld wordt dat: “Andere dan van derden verworven immateriële vaste activa worden slechts tegen vervaardigingsprijs op het actief geboekt voor zover die niet hoger is dan een voorzichtige raming van de gebruikswaarde of van het toekomstig rendement voor de onderneming van deze vaste activa.”

Derhalve zijn het slechts die software-uitgaven, waarvan het investeringskarakter ondubbelzinnig vaststaat, die voor activering in aanmerking komen.

Naar algemeen gangbare opvatting, moeten daartoe 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.

Eens deze criteria voldaan, staat het investeringskarakter vast. 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 artikel 22 en 22bis van het jaarrekeningenbesluit 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 voorafgaat.

Deze criteria kunnen nu toegepast worden op het ontwikkelingsproces van software, waarin over het algemeen volgende fasen worden onderscheiden:

- het onderzoek naar de technologische, financiële en commerciële haalbaarheid van een softwareproject;
- het gedetailleerd vastleggen van het gekozen concept;
- de programmering en beschrijving en het invoeren van controles (“coding”);

- het onderzoek naar de betrouwbaarheid bij het functioneren van het geprogrammeerde concept en naar de effectiviteit van de ingevoerde controles (“testing”); – het onderhoud van het programma en de opleiding van de gebruiker (“maintenance”).

In dit ontwikkelingsproces zijn het slechts de uitgaven van coding, testing en – in bepaalde gevallen – van maintenance die voor activering in aanmerking komen vanaf het ogenblik waarop de onderneming beslist te investeren in een vaststaand en afgebakend project waarvan de technologische en financiële haalbaarheid is aangetoond.

Uiteraard veronderstelt dit onderscheid tussen kosten die in verband staan met de verschillende fasen van het ontwikkelingsproces, een aangepast rapporteringssysteem met de creatie van verantwoordingsstukken die de activering ondersteunen.

De uitgaven voor maintenance zijn de uitgaven gedaan na voltooiing van het project en de effectieve ingebruikname ervan zoals de kosten van onderhoud, documentatie en opleiding van de gebruiker. Met betrekking tot deze kosten is volgend onderscheid aangewezen. Het louter onderhoud en aanpassen van een programma zonder de aard van de toepassing zelf te wijzigen zal een in resultaat te nemen kost meebrengen; het gaat immers niet om een kost met een investeringskarakter.

Indien daarentegen een fundamentele wijziging in het programma wordt aangebracht ten einde de toepassing zelf te veranderen of uit te breiden, dan is activering van de ermee gepaard gaande uitgaven wel mogelijk.

Bij activering worden deze uitgaven opgenomen in de rubriek “concessies, octrooien, licenties, know-how, merken en soortgelijke rechten”. De aanmaak van software binnen de onderneming is immers een verwerving van know-how en wordt derhalve als zodanig geboekt. De geactiveerde uitgaven dienen te worden afgeschreven overeenkomstig het door het bestuursorgaan opgemaakte afschrijvingsplan.

B.2. SOFTWARE BESTEMD VOOR COMMERCIALISATIE

a) Ten behoeve van derden ontwikkelde specifieke software

Het gaat hier om software die ontwikkeld wordt op contractuele basis en volledig gespecificeerd is op aanwijzingen van de klant.

Daar er meestal sprake zal zijn van een overdracht van het auteursrecht, zijn hierop de regels met betrekking tot de “bestellingen in uitvoering” van toepassing.

b) Intern ontwikkelde standaardsoftware

In dit geval kan verwezen worden naar wat werd gesteld onder A.1. hierboven.

Evenwel dient hier ook het commerciële aspect van de investering als bijkomend criterium in aanmerking te worden genomen: ook de commerciële haalbaarheid van het product of project moet worden aangetoond. Dit zou kunnen gebeuren door een marktonderzoek waaruit een directe en meetbare opbrengstenstroom kan worden afgeleid. Ook de beschikbaarheid van de financiële middelen voor het op de markt brengen van het betreffende product of project dient te worden aangetoond.

De uitgaven met betrekking tot de standaardversie worden geboekt onder de immateriële vaste activa wanneer aan hogergenoemde voorwaarden is voldaan. De kosten die gepaard gingen met de nog niet verkochte reproducties worden via de rubriek “voorraadwijzigingen” als voorraad geboekt.

Bron: *Bull.CBN* nr. 35, oktober 1995, p. 7-12

» **Boekhoudkundige verwerking van de aankoop, afschrijving en ontginning in concessie van natuurlijke rijkdommen (advies 158/1)**

Meestal wordt een natuurlijke rijkdom in eigendom verworven of in concessie ontvangen.

I. Verwerving in eigendom van het terrein met de natuurlijke rijkdom

1. Aanschaffingswaarde

Rekening houdend met het meestal duurzame karakter van de ontginning moet de verwerving van het terrein met de natuurlijke rijkdom niet worden beschouwd als de aanschaffing van een voorraad grondstoffen of goederen, maar als de aanschaffing van een materieel vast actief¹. De aanschaffingswaarde omvat behalve de prijs voor de verwerving van het terrein, ook de kosten om het effectief bedrijfsklaar te maken.

2. Afschrijving

a) De natuurlijke rijkdom

Gaat het om een natuurlijke rijkdom van onbeperkte omvang (behoudens onvoorziene omstandigheden, in welk geval eventueel op dat tijdstip een uitzonderlijke afschrijving wordt toegepast), moet zijn aanschaffingswaarde niet ten laste worden genomen en hoven derhalve geen afschrijvingen te worden geboekt. Boekhoudkundig wordt hij dan op identieke wijze verwerkt als een terrein.

Gaat het om een natuurlijke rijkdom van beperkte omvang, dan is de meest aangewezen afschrijvingsmethode per ontgonnen eenheid (ton – baril – enz.) een afschrijvingskost vast te stellen en aan elke periode, bij wijze van afschrijving, een bedrag toe te rekenen dat overeenstemt met het product van het aantal ontgonnen eenheden maal de afschrijvingskost per eenheid. Laatstgenoemde bekomt men door de investeringskost om te slaan over het aantal ontginbare eenheden in economisch normale ontginningsomstandigheden.

Wanneer na aanschaffing van een terrein blijkt dat de natuurlijke rijkdom die het had moeten bevatten, niet bestaat of niet ontginbaar is zoals verwacht, moet ingevolge deze wijziging in de economische omstandigheden, waardoor de boekwaarde van het terrein groter is dan de gebruikswaarde voor de onderneming, overeenkomstig artikel 28 van voornoemd besluit, onmiddellijk een uitzonderlijke afschrijving worden geboekt;

b) de installaties

Investerings, bijvoorbeeld voor het stutwerk in mijnen of voor liften om het erts naar de oppervlakte te brengen, en de aanschaffingskost van de natuurlijke rijkdom moeten afzonderlijk worden geboekt. Dergelijke werken en uitrustingen worden afgeschreven op dezelfde wijze als het actief – de natuurlijke rijkdom – waarop zij betrekking hebben, als zij tijdens de hele ontginningsperiode dienstig zijn. Zij moeten daarentegen sneller worden afgeschreven wanneer hun levensduur korter is dan die van de natuurlijke rijkdom.

¹ Cf. advies 150/1, sub B, in *Bull.CBN* 18, januari 1986.

3. Herwaardering

Wanneer de waarde van de natuurlijke rijkdom, vastgesteld op grond van zijn nut voor de onderneming, op vaste en duurzame wijze uitstijgt boven zijn boekwaarde en inzonderheid wanneer de erts slaag rijker is dan verwacht, mag de onderneming herwaarderen overeenkomstig artikel 34 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976.

II. Concessie

Vaak gebeurt de ontginning van natuurlijke rijkdommen op contractuele basis, waarbij een partij tegen een bepaalde prijs of vergoeding het recht verwerft om stoffen op te delven.

A. Bij de aanvang betaalde prijs om de concessie te verwerven

Vornoemde beginselen zijn van toepassing.

Evenwel moet:

- 1° het ontginningsrecht bij de immateriële vaste activa worden geboekt;
- 2° in het afschrijvingsplan rekening worden gehouden met de duur van de concessie.

B. Periodieke vergoeding

Wanneer het contract, als tegenprestatie voor de verleende concessie, bepaalt dat periodiek een vergoeding is verschuldigd, dan wordt deze in de – hoofdzakelijk fiscale – rechtspraak, naar gelang van het geval, aangemerkt als huurprijs of als aankoop-/verkoopprijs van grondstoffen. Het verschil in standpunten van de rechters ten gronde die zich hebben moeten uitspreken over de kwalificatie van dergelijke vergoedingen, bewijst hoe uiteenlopend de feitelijke toestanden zijn en hoezeer de noodzaak zich opdringt om dergelijke vergoeding te kwalificeren op grond van de bepalingen van het contract, wat een analyse van de opzet ervan impliceert.

Om dezelfde reden wenst de Commissie zich niet in abstracto uit te spreken over de kwalificatie van dergelijke contracten en de hierin vastgestelde vergoedingen. Uitgaande van de idee dat de jaarrekening de economische realiteit moet weergeven zoals die blijkt uit de opzet en draagwijdte van de door de onderneming gesloten contracten, is het naar het oordeel van de Commissie evenwel aangewezen om, voor de boekhoudkundige uitdrukking van de verrichting, na te gaan of partijen de bedoeling hadden grondstoffen te kopen/verkopen dan wel tegen vergoeding een ontginningsrecht te verlenen.

Naargelang de verrichting neerkomt op een huurovereenkomst dan wel op een overeenkomst voor de aankoop van goederen of grondstoffen, moet het bedrag van de periodieke vergoeding, of zij nu vast of variabel is, ten laste worden genomen onder “Diensten en diverse goederen” (rekening 61) of onder “Aankopen van grondstoffen of handelsgoederen” (rekening 600 of 604).

In een en ander geval moet in de toename van de grondstoffenvoorraad rekening worden gehouden met de kost van deze toename.

C. Contractuele, stedenbouwkundige en andere verplichtingen

Aan overeenkomsten voor de ontginning van natuurlijke rijkdommen zijn meestal diverse verplichtingen gekoppeld, o.a. van stedenbouwkundige aard (het terrein in zijn oorspronkelijke staat herstellen...) die de exploitant moet nakomen aan het einde van de concessie.