

DE BEHANDELING VAN RESEARCH EN ONTWIKKELINGSKOSTEN IN DE GEPUBLICEERDE JAARREKENING

door Drs. J. R. van den Eijnden

Inleiding

De behandeling van R en O-kosten in de gepubliceerde jaarrekening heeft in Nederland tot nu toe nauwelijks aandacht gekregen. Dit in tegenstelling tot Noord-Amerika, waar men een strakker „accounting” systeem kent, en waar de Financial Accounting Standards Board in de V.S. en het Canadian Institute of Chartered Accountants in Canada „*accounting standards*” uitvaardigen. Het nederlandse systeem werkt globaler en is gebaseerd op titel 6, boek 2 B.W.

Met betrekking tot R en O heeft de FASB in oktober 1974 haar „Standard Nr. 2” uitgegeven. Het CICA in februari 1977 een „*exposure draft*” (voorstel voor een standard). Het International Accounting Standards Committee, dat tot doel heeft om internationaal harmonisatie te bereiken m.b.t. de vorm en de aard van de jaarrekening, heeft in juli 1978 een „standard” gepubliceerd. De FASB schrijft voor om alle R en O-kosten direkt ten laste van het resultaat te brengen in het jaar dat ze gemaakt worden. Het CICA stelt en het IASC schrijft selektieve kapitalisatie voor.

Om enig inzicht te krijgen in de in Nederland toegepaste praktijk m.b.t. de behandeling van R en O-kosten in de gepubliceerde jaarrekening heb ik een beknopte vragenlijst samengesteld en die toegezonden aan een 25-tal ondernemingen in Nederland, die ergens in hun jaarverslag vermelden dat ze zich bezig houden met R en O. Vijftien ondernemingen hebben de vragenlijst ingevuld aan mij terug gestuurd, wat wil zeggen een „opkomst-percentage” van 60%.

De Definitie van Research en Ontwikkeling

Een van de eerste dingen waar men mee te maken krijgt, is de definiëring van Research en Ontwikkelingskosten; wat is R en O en welke kosten vallen eronder? Er bestaan talrijke definities van R en O. De meesten zijn funktioneel en gaan minimaal uit van een onderscheid tussen Research en Ontwikkeling. Een in de V.S. bekende en daar veel gebruikte definitie is die welke de *National Science Foundation* in 1973 heeft opgesteld. De NSF verzamelt elk jaar gegevens over de R en O-inspanning van Amerikaanse ondernemingen en zij doet dit al 20 jaar. Het is een *funktionele definitie* die de soorten activiteiten opnoemt die wel, en die niet onder R en O vallen en zij luidt als volgt: „R en O omvat fundamentele en toegepaste research op het gebied van wetenschap en techniek, en het ontwerp en de ontwikkeling van prototypen en processen. Hiervan uitgesloten zijn het routinematig testen van produkten, markt-onderzoek, sales-promotion, verkoopdiensten, onderzoek op het gebied van de sociale wetenschap of de psychologie, en andere niet-technische activiteiten of technische diensten”. Deze definitie wordt nog verder uitgewerkt in een drietal sub-definities die door mij gebruikt zijn in de vragenlijst.

Een impliciete veronderstelling in deze NSF-definitie is dat R en O een *spektrum* van elkaar opvolgende *aktiviteiten* is met elk hun eigen doel. Het doel van aktiviteit 1 is dan het startpunt voor aktiviteit 2, enz. Het spektrum ziet er dan als volgt uit:

fundamentele R → toegepaste R → ontwikkeling → produkt of proces

Maar in de praktijk is gebleken (Gellein en Newman, blz. 37), dat sommige ondernemingen niet met deze funktionele definitie uit de voeten kunnen. Dit komt doordat de fasen moeilijk van elkaar te onderscheiden zijn en/of dat er geregeld terugkoppelingen plaatsvinden naar eerdere fasen. Daarom is het in deze gevallen wellicht beter om te spreken van R *en* O en niet een indeling te maken naar aktiviteit, maar naar het *doel* wat men met R *en* O wil bereiken. Het *Industrial Research Institute* in de V.S., een non-profit organisatie die de R en O-afdelingen van 230 ondernemingen vertegenwoordigt, heeft naar aanleiding hiervan de volgende onderverdeling in R en O aangebracht:

- 1) „exploratory research”
- 2) „high risk business development”
- 3) „support of existing business”

De moeilijkheid met deze definities blijft dat verschillende interpretaties mogelijk blijven van wat nu R en O is in de konkrete situatie. Volgens Gellein en Newman is het dan ook waarschijnlijk onmogelijk om een preciese definitie op te stellen. Wel moet het volgens hun mogelijk zijn een *definitie per bedrijfstak* op te stellen, zodat tenminste een bedrijfstakgewijze vergelijking mogelijk is. Voor mijn vragenlijst heb ik de funktionele definitie van de NSF gekozen, omdat deze onderscheiding het meeste gebruikt wordt. Uit de reacties op de vragenlijst is mij gebleken dat vrijwel iedereen er goed mee uit de voeten kon. Volgens mij moet het mogelijk zijn om tot een nauwkeuriger omschrijving te komen op bedrijfstakniveau door overleg tussen vertegenwoordigers van de bedrijfstak onderling en tussen deze vertegenwoordigers en de accountantsorganisatie.

Om te bereiken dat er een zekere vergelijkbaarheid ontstaat tussen ondernemingen onderling is het ook nodig om te weten *welke kosten* nu als R en O-kosten beschouwd kunnen worden. Zij kunnen in navolging van FASB Statement Nr. 2 ruwweg in vijf katagoriën ingedeeld worden:

- 1) Kosten van materiaal, uitrusting en faciliteiten
- 2) Salarissen, lonen en andere daarmee verbonden kosten
- 3) Immateriële aktiva gekocht van derden
- 4) Door derden geleverde diensten
- 5) Opslag voor indirekte kosten

De Behandeling van Research- en Ontwikkelingskosten

In dit deel wil ik uitgaan van de mogelijke manieren van behandeling van R en O kosten, zoals die door de FASB in overweging zijn genomen bij het opstellen van haar Accounting Standard Nr. 2, en die de meest genoemde mogelijkheden weergeven.

l) Alle kosten direkt ten laste van het resultaat brengen in het jaar dat ze gemaakt zijn

a) Het grootste argument dat hiervoor altijd wordt aangevoerd, is de *onzekerheid* van *toekomstige opbrengsten* als resultaat van R en O. De FASB haalt onderzoeken aan van Amerikaanse auteurs (blz. 16), waaruit blijkt dat de kans op mislukking van een R en O-project ligt tussen de 30 en 90% en dat van elke 3 technisch gelukte projecten er één een commercieel succes wordt. Bierman en Dukes citeren echter weer andere Amerikaanse auteurs, waaruit blijkt dat de kans op technisch en commercieel succes groter is dan de FASB aanneemt. Uit de enquête van Gellein en Newman blijkt dat 65% van de R en O-projecten een commercieel succes wordt. Uit de resultaten van mijn vragenlijst komt ook naar voren dat er een wijde „range” is van succes/mislukking. Het blijkt *moelijk* een *algemeen oordeel* te geven. Van bedrijf tot bedrijf kunnen sterke verschillen optreden.

b) Ansari haalt onderzoeken aan van Naris (1971), Thomas (1971) en Meadows (1968) waaruit blijkt dat de gemaakte schattingen m.b.t. de grootte en de duur van toekomstige opbrengsten als gevolg van R en O vaak *te optimistisch* waren. De nauwkeurigheid van de gemaakte schattingen wordt beïnvloed door het beoogde resultaat (dicht bij huis/technische doorbraak), de organisatie van de onderneming en de opzettelijke manipulatie van de R en O-manager, die moet concurreren met anderen binnen de onderneming om middelen, en daarom de zaken wel eens iets te rooskleurig zal willen voorstellen.

c) Hierbij aansluitend is het volgende belangrijke argument voor direkt ten laste van het resultaat brengen, namelijk dat het moeilijk c.q. onmogelijk is om op een *juiste wijze af te schrijven*. Dit is uitvoerig betoogd door Thomas in de AAA Research Studies Nr. 3 en 9 voor afschrijvingen in het algemeen. Hij stelt dat er zoveel onzekerheden zijn m.b.t. de waarde van een actief en over welke perioden en op welke manier opbrengsten zullen worden verkregen, dat een afschrijvingsbedrag een zeer arbitraire kostentoewijzing is. Daarom is het ook niet mogelijk om het „matching principle” toe te passen om een juist beeld van het periode-inkomen te krijgen. Samenvattend komt het argument er dan op neer dat men niets moet aktiveren (tenzij R en O een marktwaarde heeft), omdat het onmogelijk is om een goede kostentoewijzingsmethode te ontwerpen. Maar zolang als men „gewone” aktiva blijft afschrijven, is het ook alleszins aanvaardbaar om dit ook voor R en O te doen.

d) *R en O-kosten voldoen niet aan de eisen, die aan een actief te stellen zijn* en kunnen daarom ook niet geaktiveerd worden. De FASB (par. 42-46) stelt als eis aan een actief dat er toekomstige opbrengsten te verwachten moeten zijn als gevolg van gebruik of verkoop, die geïdentificeerd en op objectieve wijze gemeten kunnen worden. Hier haakt zij dan aan bij al eerder genoemde punten door te stellen dat deze toekomstige opbrengsten niet op een objectieve manier te bepalen zijn en er dus geen sprake kan zijn van een actief.

Sprouse en Moonitz hebben een andere ruimere definitie gegeven in Accounting Research Study Nr. 3 van het AICPA, die als volgt luidt: „assets represent expected future economic benefits, rights to which have been acquired by the enterprise as a result of some current or past transaction”. Deze definitie brengt een *scheiding* aan tussen *wat* een actief is en *hoe* dat actief gewaardeerd moet worden. Volgens

deze definitie voldoen de R en O-kosten wel degelijk aan de vereisten, die aan een actief te stellen zijn en dan hangt de waarde af van de waardering in het konkrete geval. Het hangt er dus vanaf welke definitie men gebruikt of dit wel of niet een argument kan zijn. Hierbij kies ik voor de definitie van Sprouse en Moonitz.

e) *De huidige opbrengsten moeten de kosten voor R en O dekken.* Dit argument werd in de enquête van Gellein en Newman door 93% van de ondernemingen genoemd (vraag 11, blz. 100); in mijn vragenlijst door 60%. Theoretisch is dit argument niet houdbaar als men via het „matching principle” tot een juiste bepaling van het periode-inkomen wil komen. Het is dan ook in mijn ogen een *financieringsargument*, dat slechts uit praktische overwegingen verdedigbaar is.

II) Aktiveren van alle gemaakte kosten

a) De onderneming doet aan R en O, omdat zij daarvan toekomstige opbrengsten verwacht. Als dit niet zo zou zijn, is er geen enkele reden aanwezig om wel aan R en O te doen. Daarom moeten de kosten voor het totale R en O-pakket geactiveerd worden, als het zeer waarschijnlijk is dat de onderneming toekomstige opbrengsten zal ontvangen als gevolg van het totale huidige R en O-pakket, zonder rekening te houden met de eventuele toekomstige opbrengsten van individuele projecten.

b) Het kan zijn dat niet-aktiveren leidt tot een verkeerde voorstelling van het resultaat, maar als deze handelwijze maar konsekvent toegepast wordt, dan zullen de fouten op de lange termijn gezien per saldo geen invloed hebben. Dit geldt vooral voor ondernemingen, die regelmatig aan R en O doen en wier uitgaven daarvoor steeds ongeveer even groot zijn zonder grote schommelingen. Dit argument kan niet theoretisch verdedigd worden, alleen uit praktisch oogpunt. Wanneer namelijk de R en O-uitgaven verminderd worden, zal het resultaat op korte termijn verbeterd worden, maar het resultaat op lange termijn kan hierdoor zeer nadelig beïnvloed worden. Het omgekeerde geldt als de R en O-uitgaven verhoogd worden. Op deze manier wordt de functie van de resultatenrekening als „earnings predictor” danig verzwakt.

c) In voor de onderneming moeilijke tijden kan direkt afschrijven van de R en O-kosten tot een *verkeerde motivatie* leiden, zeker gezien het belang van de onderneming op langere termijn. Wanneer namelijk de onderneming moet bezuinigen, zal zij ook vooral aan R en O-kosten denken, omdat die waarschijnlijk geen direkt zichtbaar resultaat op korte termijn zullen hebben. Maar als de onderneming wil blijven voortbestaan, zal zij ook naar de lange termijn moeten kijken en dan is het erg belangrijk dat er nieuwe produkten en/of processen beschikbaar zijn als gevolg van R en O.

III) Selektieve kapitalisatie

Deze methode houdt in dat de R en O-kosten geactiveerd worden als aan bepaalde voorwaarden is voldaan. Als aan deze voorwaarden niet of nog niet voldaan wordt, dan worden de kosten direkt ten laste van het resultaat gebracht. Voor

de te stellen voorwaarden verwijs ik naar de standaard nr. 9 van het IASC, die bij het Nivra te verkrijgen is.

a) Het grote voordeel van deze methode is dat er een zekere waarde aan R en O wordt toegekend op het moment dat toekomstige opbrengsten zeer waarschijnlijk zijn. De waarde wordt benaderd door de kosten besteed aan het R en O-project vanaf het moment dat het project aan de gestelde voorwaarden voldoet. Dit is weliswaar een arbitraire benadering van de waarde, maar *direkt afschrijven* is net zo arbitrair, waarbij men tegelijkertijd aan de R en O-inspanningen een *waarde nul* toekent.

b) Een bezwaar van deze methode is dat deze moeilijk objectief toe te passen is door ondernemingen in verschillende situaties. Veel hangt af van de interpretatie van de onderneming om vast te stellen in welke fase het R en O-project is aangeland en/of de ontwikkelingskosten al geactiveerd kunnen worden. Dit benadeelt de onderlinge vergelijkbaarheid van ondernemingen, tenzij men een bedrijfstakgewijze standaardisatie weet te bewerkstelligen.

c) Een ander argument tegen deze methode is dat men pas begint met aktiveren, nadat aan de vereisten voor aktiveren is voldaan. Op deze manier worden dus *niet alle kosten* geactiveerd, nodig om de verwachte toekomstige opbrengsten te bereiken, en is dus een 100% goede „matching” ook niet mogelijk.

Presentatie-regels

Naast de methode van behandeling is ook van belang wat men laat weten over R en O en hoe. Ik ben voor de invoering van de door het IASC voorgeschreven presentatie-regels:

De kosten voor R en O dienen als een aparte regel in de resultatenrekening vermeld te worden. Wanneer men R en O-kosten aktiveert, moeten deze als aparte post op de balans vermeld worden. Als gevolg hiervan dient de post „afschrijving R en O” ook als een aparte regel in de resultatenrekening getoond te worden. Van belang is ook de jaarlijkse toevoeging aan geactiveerde R en O-kosten als men aktiveert. Het spreekt wel haast vanzelf dat de „accounting policy” vermeld wordt.

Deze informatie is van belang voor de belanghebbenden bij de onderneming in verband met de waarde van R en O als „*earnings predictor*” en daarmee samenhangend voor de *kontinuiteit* op lange termijn. Daarnaast is manipulatie van het resultaat d.m.v. R en O-kosten onmogelijk zonder dat dit opgemerkt wordt (bijvoorbeeld de R en O-kosten in een jaar drastisch verminderen om over dat jaar een „mooi” resultaat te tonen).

De Situatie in Nederland

Van de oorspronkelijke 25 ondernemingen brengen 19 ondernemingen de kosten voor R en O direkt geheel ten laste van het resultaat in het jaar dat ze gemaakt worden, 2 aktiveren hun R en O-kosten (geheel?, deze hebben niet gereageerd op mijn vragenlijst) op de balans en 4 doen beiden. Daarnaast zijn er 3 van de

25 die een PM post R en O opvoeren op de balans, terwijl ze de kosten voor R en O direkt ten laste van het resultaat brengen. Verder besteden 9 van de 25 ondernemingen aandacht aan R en O, door te vermelden wat de activiteiten zijn waar men mee bezig is, en/of vermelden bedragen en/of kengetallen apart (indexcijfer als verhouding t.o.v. voorgaande jaren, % van de omzet). Hieronder volgen de belangrijkste vragen en de reacties daarop van 15 ondernemingen.

Vraag: Als Uw bedrijf de R en O-kosten direkt afschrijft, waarom past Uw bedrijf deze handelwijze dan toe?

De onzekerheid van toekomstige opbrengsten als gevolg van R en O werd door 11 ondernemingen (73%) genoemd als reden. Als tweede reden werd door 9 ondernemingen (60%) genoemd dat de huidige opbrengsten de kosten voor R en O moeten goedmaken. Hierbij aansluitend noemde één onderneming de werking van het diversiviteitsverschijnsel (opbrengsten van voorgaande R en O compenseren de kosten van huidige R en O). De derde reden, kosten voldoen niet aan de eisen die aan een actief te stellen zijn, werd genoemd door 5 ondernemingen (33%).

Vraag: Wat aktiveert Uw bedrijf op de balans, waarom en hoe waardeert Uw bedrijf deze post?

Van de 4 ondernemingen, die hun R en O-kosten geheel of gedeeltelijk activeren, zijn er 2 die gekochte R en O activeren. Alle 4 waarderen de R en O tegen de daaraan bestede kosten. Voor de 2 ondernemingen, die gekochte R en O activeren, gaat het dikwijls om R en O gekocht voor een konkreet projekt. Deze aankoop vormt dan een onderdeel van de totale investeringsuitgaven. De hieraan verbonden onzekerheid is niet groter dan aan de rest van de investeringen. De 2 ondernemingen, die zelf ontwikkelde R en O activeren, hebben voor dat bedrag een *ontwikkelingskrediet* van *Economische Zaken* gehad.

De vermelding van R en O-kosten op de balans is een tegenpost voor het door *Economische Zaken* verstrekte krediet. De jaarlijkse afschrijving op deze post is gelijk aan het bedrag dat per jaar terugbetaald wordt aan E.Z. Voorzover voor een projekt geen ontwikkelingskrediet is verkregen of als de kosten voor R en O het kredietbedrag te boven gaan, worden deze R en O-kosten direkt ten laste van het resultaat gebracht.

De geactiveerde kosten worden door 3 ondernemingen naar tijdsgelang afgeschreven en door 1 naar rato van de omzet.

Vraag: Als Uw bedrijf de gemaakte R en O-kosten niet *apart* vermeldt in de resultatenrekening of op de balans, waarom niet?

Er zijn 4 ondernemingen die hun R en O-kosten apart vermelden in de resultatenrekening of op de balans. De meest genoemde reden, 6 keer (40%), om het niet te doen, was dat de informatie gunstig zou zijn voor de konkurrentie. Eén bedrijf voegde hier mijn inziens terecht aan toe dat dit waar is, mits de informatie in detail verstrekt wordt. Hierbij aansluitend stelde een bedrijf dat dit een precedent zou kunnen scheppen m.b.t. andere kostensoorten, waardoor een openheid zou ontstaan, die schadelijk is voor het bedrijf. Eén bedrijf vond dat er eerst een eenduidige begripsinhoud zou moeten komen, die wettelijk voorgeschreven is.

Vraag: Is er een te kwantificeren verband te leggen tussen de bestede kosten voor fundamentele research, toegepaste research, ontwikkeling en de daaruit voortvloeiende toekomstige opbrengsten?

Uit de beantwoording van deze vraag blijkt dat er geen te kwantificeren verband is te leggen m.b.t. fundamentele research. Blijkbaar wel in zekere mate m.b.t. toegepaste research; de helft vindt van wel en de andere helft van niet. Overtuigender ligt het ten opzichte van ontwikkeling; twee derde ziet kans een te kwantificeren verband te leggen en één derde niet.

Vraag: Hoeveel procent van de gestarte R en O-projecten wordt een technisch succes?

Voor deze vraag geldt, net als voor de volgende, dat de beantwoording nogal gevoelsmatig is, want vooral bij research is de relatie onderzoeksveld/produkt vrij moeilijk te leggen. Van de gestarte R en O-projecten wordt meer dan 50% een technisch succes bij 54% van de ondervraagde ondernemingen. Hieruit blijkt dat de graad van succes niet zo laag ligt, als soms wel wordt gedacht.

Vraag: Hoeveel procent van de gestarte R en O-projecten wordt een commercieel succes?

Het blijkt dat bij 27% van de ondervraagde ondernemingen meer dan 50% een commercieel succes wordt. In combinatie met de vorige vraag zou dan voorzichtig (in verband met de kleine steekproefgrootte) gekonkludeerd kunnen worden, dat de helft van de technisch geslaagde projecten een commercieel succes wordt.

Evaluatie

De resultaten van mijn onderzoek wijzen uit dat bijna geen één onderneming in Nederland voldoet aan de door het IASC voorgeschreven presentatie-regels. Terwijl anderzijds er enkele, veelal de grotere, ondernemingen zijn die een apart stukje in hun jaarverslag wijden aan de R en O-projecten waar ze mee bezig zijn, en aan de resultaten die ze daarmee behaald hebben. Met die veel genoemde vertrouwelijkheid blijkt het dus ook wel mee te vallen. Uit kontakten met de effectenafdelingen van een tweetal grote banken, een belangrijke groep belanghebbenden, is mij gebleken dat informatie over R en O voor hen wel degelijk belangrijk is, vooral in bepaalde bedrijfstakken.

Uit onderzoeken in de V.S. gedaan en uit berichten uit Nederland (F.E.M.) blijkt dat R en O veelal relatief dicht bij huis blijft en de onzekerheid, verbonden aan R en O, niet veel groter is dan die verbonden aan andere activa. Dit geldt zeker als het stadium van selectieve kapitalisatie eenmaal bereikt is. Deze bewering wordt ondersteund door de resultaten van mijn onderzoek.

Konkluderend ben ik, in navolging van het CICA en het IASC, een *voorstander van selectieve kapitalisatie*. Uit het feit dat het Nivra in de IASC-Board vertegenwoordigd is en uit haar reactie op de toenmalige „exposure draft”, blijkt dat zij ook een voorstander hiervan is. Wellicht dat deze handelwijze via het tripartiete overleg ook in Nederland ingevoerd gaat worden.

Literatuurlijst

- Shahid L. Ansari, Research Management, november 1975. Accounting and reporting R en D Costs, Current practices and performances
- Harold Bierman, Ronald E. Dukes, The Journal of Accountancy, april '75, Accounting for R en D Costs
- Canadian Institute of Chartered Accountants, februari 1977, Exposure draft - Accounting for R en D Costs
- Donald A. Corbin, Management Accounting, oktober '75, Accounting standards for R en D
- Financial Accounting Standards Board, oktober 1974, Statement of Accounting Standard Nr. 2 Accounting for R en D Costs
- Oscar S. Gellein, Maurice S. Newman, AICPA, Accounting Research Study Nr. 14 - Accounting for R en D Expenditures
- F. W. Gridley, Financial Executive, april 1974, Accounting for R en D
- International Accounting Standards Committee, juli 1978, Standard Nr. 9 - Accounting for R en D Activities
- Orace Johnson, The Accounting Review, oktober 1976, Contra-equity accounting for R en D
- H. C. van de Kamp, H. Mulder, F.E.M., 1 december 1977, Innovatie, modegril of toverwoord?
- Arthur L. Thomas, AAA, Accounting Research Studies Nr. 3 and 9 - The Allocation Problem