

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 112-4 - Terugneming van afschrijvingen en waardeverminderingen

Het schema van de resultatenrekening als bijlage bij het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 bevat onder de uitzonderlijke resultaten afzonderlijke posten met betrekking tot de terugneming van afschrijvingen, enerzijds, en de terugneming van waardeverminderingen, anderzijds. De inhoud van beide rubrieken wordt omschreven in hoofdstuk II van de bijlage bij het besluit.

Daaruit vloeit voort dat wanneer, op grond van nieuwe elementen, de in de loop van voorgaande boekjaren op de resultatenrekening geboekte afschrijvingen of waardeverminderingen overtollig of zonder nut bevonden worden, de - verplichte of, in voorkomend geval, facultatieve - terugneming van deze afschrijvingen of waardeverminderingen op de resultatenrekening onder de daartoe bestemde rubrieken moet worden geboekt.

Onder de «Diverse en overgangsbepalingen» maakt het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 op deze regel een uitzondering (artikel 44). Krachtens deze bepaling «mogen rechtstreeks in de rubriek V van het passief «Herwaarderingsmeerwaarden» opgenomen worden en behouden blijven tot op het ogenblik waarop de desbetreffende goederen gerealiseerd worden :

- 1° de terugnemingen van afschrijvingen of waardeverminderingen op participaties, effecten en andere portefeuillewaarden voor zover deze afschrijvingen of waardeverminderingen geboekt werden vóór 1 januari 1976;
- 2° de terugnemingen van afschrijvingen of minderwaarden geboekt op materiële en immateriële vaste activa.»

Deze bepaling is één van de maatregelen die door de Regering getroffen werden om de fiscale neutraliteit van het besluit over de jaarrekening te waarborgen. In het Verslag aan de Koning dat het besluit voorafgaat, wordt die maatregel als volgt gerechtvaardigd : «Bovendien werd een bepaling opgenomen (artikel 44) waardoor de verplichting de overtollige afschrijvingen en waardeverminderingen terug te nemen, niet tot gevolg zou hebben ze onmiddellijk belastbaar te maken, daar waar ze luidens de fiscale wetgeving pas in een later stadium, onder meer bij de realisering van de betrokken goederen, belastbaar zouden worden».

Ter zake kan worden aangestipt:

- 1° dat deze bepaling onbetwistbaar een uitzondering vormt op het algemeen beginsel dat wil dat terugnemingen van afschrijvingen en waardeverminderingen bij de resultaten worden geboekt;
- 2° dat hiermee een keuzemogelijkheid wordt geboden aan de ondernemingen, met de bedoeling de fiscale neutraliteit te waarborgen, doch dat het de ondernemingen vrij staat hiervan geen gebruik te maken;
- 3° dat het besluit van 8 oktober 1976 slechts een verplichting oplegt tot terugneming van waardeverminderingen die overtollig of zonder nut zijn gebleken waar het gaat om waardeverminderingen geboekt op :

- a) materiële en immateriële vaste activa waarvan de gebruiksduur niet is beperkt;
- b) financiële vaste activa;
- c) vlottende activa;

- 4° dat dergelijke verplichting tot terugneming door het besluit niet wordt opgelegd voor afschrijvingen op immateriële en materiële vaste activa met beperkte gebruiksduur.

Ook al bevat de tekst van artikel 44, 2° deze beperking niet toch moet uit het voorgaande worden besloten dat het uitzonderingsstelsel van dit artikel inzake de immateriële en materiële vaste activa slechts gerechtvaardigd is en dus slechts kan worden toegepast - indien het gaat om terugnemingen van waardeverminderingen op immateriële en materiële vaste activa waarvan de gebruiksduur niet is beperkt.

In twee gevallen die haar ter advies waren voorgelegd heeft de Commissie deze beginselen toegepast.

Een eerste geval betrof een onderneming die krachtens de wet van 29 november 1977 een integrale afschrijving had doorgevoerd voor investeringen die zij in de loop van het boekjaar 1977 had gedaan. Het jaar daarop wilde zij de doorgevoerde, maar bovenmatig geachte afschrijvingen terugnemen en ze op een meerwaarderekening boeken.

Ongeacht de opmerkingen die een dergelijke beleidswijziging zou uitlokken op het vlak van de onveranderlijkheid der waarderingsregels, heeft de Commissie erop gewezen dat artikel 44 niet toepasselijk kon zijn, aangezien het ging om afschrijfbaar goederen; zoniet zou de aankoop prijs van een goed herhaalde malen na elkaar kunnen afgeschreven worden.

Het tweede geval betrof een gedeeltelijk afgeschreven gebouw dat een duurzame meerwaarde vertegenwoordigde ten opzichte van de balanswaarde ervan (aankoop prijs minus geboekte afschrijvingen). Impliceerde de uitdrukking van deze meerwaarde de terugneming der geboekte afschrijvingen en de boeking van een overeenstemmend bedrag op de post «Herwaarderingsmeerwaarden» van het passief van de balans, of dienden de geboekte afschrijvingen ongewijzigd behouden te worden en moest men overgaan tot een nieuwe waardering van de aanschaffingswaarde door de boeking van de meerwaarde op het passief ? De Commissie heeft zich ten gunste van deze tweede methode uitgesproken; om de hierboven opgesomde redenen heeft zij de eerste methode niet aanvaard.

De vraag kan gesteld worden of een dergelijke wijziging van de politiek inzake afschrijvingen wel strookt met het principe dat de waarderingsregels van het ene boekjaar op het andere identiek moeten blijven en dat zij stelselmatig moeten worden toegepast. De Commissie heeft er bovendien op gewezen dat artikel 44 niet toepasselijk kon zijn, aangezien het ging om afschrijfbaar goederen; in het tegenovergestelde geval zouden op de aankoop prijs van een goed herhaalde malen na elkaar afschrijvingen kunnen worden toegepast.