

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN
CBN-advies 2010/15 – Afschrijvingsmethoden (update)
Advies van 6 oktober 2010, bijgewerkt op 12 maart 2025

I.	Inleidende opmerking in verband met de update van het advies.....	1
II.	Inleiding.....	2
III.	Waarderingsregels.....	2
A.	Algemeen	2
B.	Oprichtingskosten.....	3
C.	Immateriële en materiële vaste activa met beperkte gebruiksduur	3
1.	Gewone afschrijvingen.....	3
2.	Aanvullende of niet-recurrente afschrijvingen.....	4
D.	Geherwaardeerde activa.....	4
IV.	Af te schrijven waarde.....	5
V.	Afschrijvingsperiode.....	6
VI.	Afschrijvingsmethoden.....	6
A.	Lineaire afschrijvingsmethoden.....	7
1.	Volgens tijdseenheden	7
2.	Volgens bedrijfsdrukke.....	7
2.1.	Zuivere bedrijfsdrukke.....	7
2.2.	Gemengde bedrijfsdrukke.....	7
B.	Boekhoudkundige degressieve afschrijvingsmethoden.....	8
C.	Progressieve afschrijvingsmethoden.....	8
D.	Versnelde afschrijvingsmethoden.....	8
VII.	Afschrijving van materiële vaste activa in aanbouw en vooruitbetalingen - Inresultaatname van kapitaalsubsidies.....	9

I. Inleidende opmerking in verband met de update van het advies

Naar aanleiding van de update van het advies heeft de Commissie beslist om ook CBN-advies 2017/18 – *Afschrijving van materiële vaste activa in aanbouw en vooruitbetalingen - Inresultaatname van kapitaalsubsidies* van 13 december 2017¹ te actualiseren, en te integreren in onderhavig advies. De inhoud van dit advies bevindt zich onder titel VII. Afschrijving van materiële vaste activa in aanbouw en vooruitbetalingen - Inresultaatname van kapitaalsubsidies.

¹ CBN-advies 2017/18 is tot stand gekomen nadat een ontwerpadvies op 25 augustus 2017 ter openbare raadpleging werd gepubliceerd op de website van de CBN.

II. Inleiding

1. Bij de vaste activa worden die vermogensbestanddelen ingedeeld die bestemd zijn om duurzaam voor de bedrijfsuitoefening te worden gebruikt². Men kan ook zeggen dat vaste activa worden gebruikt, waartegenover vlottende activa worden verbruikt. Vele vaste activa hebben een beperkte economische levensduur. Beperkte economische levensduur duidt op een tenietgaan in de tijd van het nut van het vast actief als ondernemingsmiddel. De daling van het nut wordt stelselmatig uitgedrukt via afschrijvingen. Afschrijvingen dienen om de kost van investeringen met beperkte levensduur gespreid ten laste te nemen. In onderhavig advies licht de Commissie de afschrijvingsmethode toe.

III. Waarderingsregels

A. Algemeen

2. Voor de berekening van de afschrijvingskost moeten eerst de waarderingsregels bepaald worden³.

3. Artikel 3:6, § 1, eerste lid van het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna: KB WVV) vereist dat het bestuursorgaan van de vennootschap, VZW, IVZW of stichting de regels bepaalt die gelden voor de waardering van de inventaris en, onder meer, voor de vorming en de aanpassing van afschrijvingen. Deze waarderingsregels worden samengevat in de toelichting en zijn voldoende nauwkeurig zodat door de lezer van de jaarrekening inzicht wordt verkregen in de toegepaste waarderingsmethoden⁴.

4. Overeenkomstig artikel 3:23, eerste lid KB WVV verstaat men onder “afschrijvingen” de bedragen ten laste van de resultatenrekening genomen, met betrekking tot oprichtingskosten en tot immateriële en materiële activa waarvan de gebruiksduur beperkt is, teneinde hetzij het bedrag van deze oprichtingskosten en van de eventueel geherwaardeerde aanschaffingskosten van deze vaste activa te spreiden over hun waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur, hetzij deze kosten ten laste te nemen op het ogenblik waarop zij worden aangegaan.

5. Op dit regime van bedrijfseconomisch verantwoorde afschrijvingen wordt echter door het KB WVV zelf een uitzondering voorzien. Overeenkomstig de artikelen 3:39, § 1 en 3:42, § 1 KB WVV mag voor de immateriële en materiële vaste activa immers een versneld afschrijvingsplan, overeenkomstig de fiscale bepalingen ter zake, worden toegepast⁵.

6. De afschrijvingen moeten voldoen aan de eisen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw en specifiek zijn voor de actiefbestanddelen waarop ze betrekking hebben⁶. Voor

² Cf. art. 2, § 4 van de Richtlijn 2013/34/EU van het Europees parlement en van de raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (hierna: de Boekhoudrichtlijn).

³ Wat de waarderingsregels betreft, leest men in het Verslag aan de Koning bij het KB van 8 oktober 1976 (BS 19 oktober 1976) de volgende nuttige toelichting: “Op de eerste plaats worden de bestanddelen van het patrimonium beschouwd naar hun concrete finaliteit voor de onderneming, naar de continuïteit van hun besteding en, derhalve, meer in termen van economisch nut dan in termen van te realiseren waarden. De waarderingsregels van deze bestanddelen worden van deze finaliteit afhankelijk gesteld”.

⁴ Art. 3:6, § 1, tweede lid KB WVV.

⁵ Cf. *infra*.

⁶ Art. 3:24 en 3:25 KB WVV.

actiefbestanddelen met volkomen identieke technische of juridische kenmerken mogen echter globale afschrijvingen of waardeverminderingen worden geactiveerd⁷.

7. Belangrijk is ook dat de afschrijvingen overeenkomstig artikel 3:26 KB WVV stelselmatig moeten worden gevormd. Ze mogen niet afhangen van het resultaat van het boekjaar⁸.

B. Oprichtingskosten

8. Onder de post oprichtingskosten worden de kosten vermeld die, voor zover zij niet op een andere wijze ten laste van de resultatenrekening van het lopende boekjaar worden gebracht, verbonden zijn met de oprichting, de verdere ontwikkeling of de herstructurering van de vennootschap, VZW, IVZW of stichting; in het bijzonder de kosten van oprichting, kapitaalverhoging of verhoging van inbreng, de kosten bij uitgifte van leningen, en de herstructureringskosten⁹.

9. Voor de oprichtingskosten worden passende afschrijvingen geboekt, per jaarlijkse schijven van ten minste twintig percent van de werkelijk uitgegeven bedragen. De afschrijving van de kosten bij uitgifte van leningen mag echter worden gespreid over de looptijd van de leningen¹⁰.

C. Immateriële en materiële vaste activa met beperkte gebruiksduur

1. Gewone afschrijvingen

10. Immateriële vaste activa zijn ondernemingsmiddelen van onlichamelijke aard die voor de activiteit worden gebruikt en waaruit naar verwachting toekomstige economische voordelen naar de onderneming zullen vloeien.

11. Materiële vaste activa zijn activa die worden aangehouden voor gebruik in de productie of levering van goederen of diensten, voor verhuur aan derden of voor bestuurlijke doeleinden. Materiële vaste activa met een beperkte levensduur vertegenwoordigen als het ware een voorraad potentiële productieprestaties die over de tijd (meerdere boekjaren) langzaam wordt opgebruikt.

12. De waardedalingen van materiële en immateriële vaste activa met een beperkte levensduur worden uitgedrukt via afschrijvingen. Het KB WVV bepaalt geen minimumafschrijvingsperiode, maar het schrijft wel voor dat kosten van ontwikkeling en goodwill, indien hun gebruiksduur niet met zekerheid kan worden geraamd, worden afgeschreven over een periode van ten hoogste tien jaar. De periode waarover goodwill wordt afgeschreven, wordt verantwoord in de toelichting¹¹.

13. De afschrijvingen dienen te gebeuren volgens een door het bestuursorgaan vastgesteld plan¹².

14. Het bepalen van de afschrijvingskost vergt een aantal gegevens:

- de af te schrijven waarde;

⁷ Art. 3:25 KB WVV.

⁸ Door de invoering van deze regel maakte de wetgever een einde aan de voorheen gangbare, doch vanuit handelsrechtelijk oogpunt uiterst betwiste praktijk die erin bestond geen of minder afschrijvingen te boeken wanneer de boekhouding een verlies of slechts een geringe winst uitwees of ook wanneer de belastingplichtige nog aanzienlijke vorige verliezen had aan te zuiveren (L. VAN DEN HAUWE, "De afschrijving in het Belgisch fiscaal en boekhoudrecht. Enkele beschouwingen omtrent begrip en toepassingsvoorwaarden", RW 1989-90, 866).

⁹ Art. 3:89, § 1 en 3:171, § 1 KB WVV. Herstructureringskosten mogen enkel worden geactiveerd onder bepaalde voorwaarden, zie art. 3:36 KB WVV.

¹⁰ Art. 3:37 KB WVV.

¹¹ Art. 3:39, § 1, vierde lid KB WVV.

¹² Art. 3:39, § 1, eerste lid en 3:42, § 1, eerste lid KB WVV.

- de geschatte beperkte economische levensduur van het actief;
- het ritme van verbruik van de prestatievoorraad: gelijkmatig, degressief, progressief of *pro rata* (naargelang verbruik van prestatie-eenheden)¹⁵.

15. Wanneer echter blijkt dat het toegepaste afschrijvingsplan, wegens gewijzigde economische of technologische omstandigheden, een te snelle afschrijving tot gevolg heeft gehad, mogen de gewone afschrijvingen worden teruggenomen¹⁴. Deze terugneming dient in resultaat te worden genomen via de niet-recurrente opbrengsten.

2. Aanvullende of niet-recurrente afschrijvingen

16. Indien per inventarisdatum blijkt dat, ingevolge hun technische ontwaarding of wegens de wijziging van economische of technologische omstandigheden, de boekwaarde van het vast actief hoger is dan de gebruikswaarde voor de vennootschap, VZW, IVZW of stichting dan moeten aanvullende of niet-recurrente afschrijvingen worden geboekt¹⁵. Deze afschrijvingen worden geboekt onder de niet-recurrente kosten.

17. 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.

18. Bij het doorbreken van de continuïteit van de vennootschap, VZW, IVZW of stichting, of voor de buiten gebruik gestelde of niet meer duurzaam tot de activiteit van de vennootschap, VZW, IVZW of stichting bijdragende materiële vaste activa, wordt in voorkomend geval tot een niet-recurrente afschrijving overgegaan om rekening te houden met de waarschijnlijke realisatiewaarde ervan¹⁶.

19. De aanvullende of niet-recurrente afschrijvingen die niet langer verantwoord blijken, moeten worden teruggenomen en dit voor een bedrag dat gelijk is aan de voorheen geboekte aanvullende afschrijvingen¹⁷. Deze terugneming dient in resultaat te worden genomen via de niet-recurrente opbrengsten.

D. Geherwaardeerde activa

20. Indien materiële vaste activa met beperkte levensduur geherwaardeerd worden, moet de geherwaardeerde waarde van het vast actief worden afgeschreven over de vermoedelijke restlevensduur¹⁸. Deze verhoogde afschrijvingen worden geboekt onder de bedrijfsresultaten.

21. De herwaarderingsmeerwaarde wordt bij de herwaardering rechtstreeks geboekt op de passiefrubriek *Herwaarderingsmeerwaarden*, maar mag worden overgeboekt naar de beschikbare reserves voor het afgeschreven gedeelte. Naar het oordeel van de Commissie is dergelijke overboeking aan te bevelen¹⁹.

¹³ E. DE LEMBRE, *Grondige studie van de jaarrekening naar Belgisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 366-367.

¹⁴ Art. 3:39, § 1, derde lid en 3:42, § 1, derde lid KB WVV

¹⁵ Art. 3:39, § 1, tweede lid en 3:42, § 1, tweede lid KB WVV.

¹⁶ Art. 3:6, § 2, tweede lid, b en 3:43 KB WVV.

¹⁷ Art. 3:39, § 1, derde lid en 3:42, § 1, derde lid KB WVV.

¹⁸ Art. 3:35, § 2 KB WVV.

¹⁹ CBN-advies 2011/14 – *Herwaarderingsmeerwaarden* van 6 juli 2011.

IV. Af te schrijven waarde

22. De af te schrijven waarde is overeenkomstig artikel 3:23 KB WVV gelijk aan de (eventueel geherwaardeerde) aanschaffingswaarde²⁰. Hoewel in het KB WVV niet specifiek naar een restwaarde wordt verwezen, is het gebruik van een restwaarde voor de berekening van de af te schrijven waarde niet in strijd met het KB WVV, noch met de Boekhoudrichtlijn²¹.

23. De vraag werd gesteld of het afschrijvingsplan met betrekking tot een vast actief met beperkte gebruiksduur mag of moet toegepast blijven indien de "reële" waarde van het goed in kwestie, omwille van de muntontwaarding (inflatie) of van de evolutie van de marktomstandigheden, zijn boekhoudkundige waarde overtreft.

24. Dit probleem rijst in hoofdzaak voor wat gebouwen betreft. De gebruiksduur van deze goederen is meestal erg lang, zodat het jaarlijks afschrijvingsbedrag procentueel uitgedrukt ten opzichte van de aanschaffingswaarde, relatief beperkt is. Tegelijkertijd is het mogelijk dat de muntontwaarding (inflatie), de toename van de bouwkosten en de evolutie van de immobiëlenmarkt een sterkere groei van de waarde van het onroerend goed kunnen teweegbrengen, om het even of deze waarde beoordeeld wordt als een verkoop- of vervangingswaarde. Deze waarde kan bijgevolg niet alleen de boekhoudkundige waarde van het goed in kwestie overtreffen, maar eveneens zijn aanschaffingswaarde.

25. Is het in dergelijke omstandigheden en waar het om activa gaat die op blijvende wijze tot de exploitatie van de onderneming bestemd werden, nog wel verplicht, of zelfs geoorloofd, om de geplande afschrijvingspolitiek te blijven volgen?

26. Ter staving van een negatief antwoord op de hier gestelde vraag kan men inbrengen dat de voortzetting van de afschrijvingen zou leiden tot een onderwaardering, op de balans, van het goed in kwestie hetgeen onverenigbaar is met het in artikel 3:24 KB WVV gestelde vereiste van oprechtheid en goede trouw.

27. De Commissie is echter van oordeel dat het louter feit dat de verkoop- of vervangingswaarde van een vast actief met beperkte gebruiksduur zijn boekhoudkundige waarde zou overschrijden, de stopzetting van de afschrijvingspolitiek noch rechtvaardigt, noch mogelijk maakt.

28. Met betrekking tot materiële vaste activa verwijst artikel 3:42 KB WVV immers niet naar het begrip "waardevermindering", doch wel naar het begrip "afschrijving". Dit laatste is niet gebonden aan een idee van ontwaarding van de verkoopwaarde maar wel, volgens de bewoordingen zelf van artikel 3:23 KB WVV, aan een optiek van spreiding van de eventueel geherwaardeerde aanschaffingskosten van het goed over de waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur ervan. Artikel 3:42, § 1, tweede lid KB WVV verwijst eveneens, met betrekking tot aanvullende of niet-recurrente afschrijvingen, naar de gebruikswaarde van het goed voor de onderneming en niet naar de verkoopwaarde ervan. Met andere woorden, voor deze activa is de toename van de verkoopwaarde in principe vreemd aan de toepassing van de afschrijvingspolitiek. De afschrijvingspolitiek wordt beheerst door de waarschijnlijke economische levensduur van het actief voor de onderneming. Het is over deze duur dat de aanschaffingskosten gespreid moeten worden.

²⁰ Art. 3:23 KB WVV bepaalt: "Onder afschrijvingen verstaat men de bedragen ten laste van de resultatenrekening genomen, met betrekking tot oprichtingskosten en tot immateriële en materiële activa waarvan de gebruiksduur beperkt is, teneinde hetzij het bedrag van deze oprichtingskosten en van de eventueel geherwaardeerde *aanschaffingskosten* van deze vaste activa *te spreiden over hun waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur*, hetzij deze kosten ten laste te nemen op het ogenblik waarop zij worden aangegaan." (eigen cursivering).

²¹ Interpretatieve mededeling over bepaalde artikelen van de Vierde en Zevende Richtlijn van de Raad betreffende de jaarrekening, *Pb. C.* 20 januari 1998, afl. 16, 9, nr. 34.

29. De evolutie van de "waarde" van het goed in kwestie zou de afschrijvingspolitiek op basis van aanschaffingskosten slechts mogen beïnvloeden na een nieuwe bepaling van deze politiek, gericht op een herschatting van de waarschijnlijke economische gebruiksduur van het goed of van zijn restwaarde op het einde van die periode.

30. Ten slotte, als de gebruikswaarde van het goed op blijvende wijze de waarde waarvoor het is opgenomen in de balans overtreft, zal de bezorgdheid om in de jaarrekening de werkelijke inhoud van het patrimonium van de onderneming tot uiting te brengen, uiteraard blijken uit een herwaardering verricht overeenkomstig artikel 3:35 KB WVV.

V. Afschrijvingsperiode

31. Afschrijvingen verdelen de kosten van verwerving van het vast actief over hun waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur, of nog de economische levensduur van het actief. Deze levensduur moet worden geschat. De nuttigheids- of gebruiksduur wordt beïnvloed door technische²² en economische²³ slijtage.

32. Deze economische levensduur kan worden uitgedrukt in tijdseenheden, verbruikseenheden of een combinatie van beide:

- de zuivere duurtijd: als basis voor de afschrijving geldt de gebruiksduur, uitgedrukt in een aantal jaren. De onderneming verwacht dat ze haar totale prestatievoorraad zal opgebruiken over een aantal jaren;
- het zuiver kwantitatief gebruik: de prestatievoorraad van het actief wordt in kwantitatief meetbare eenheden weergegeven;
- een combinatie van de tijd en het gebruik: enerzijds wordt de levensduur uitgedrukt in tijdseenheden, anderzijds in verbruikseenheden²⁴.

VI. Afschrijvingsmethoden²⁵

33. Het KB WVV beperkt zich tot het terrein van de algemene beginselen²⁶. Het bevat geen eigenlijke regels met betrekking tot het ritme van de jaarlijkse afschrijvingen.

34. Het afschrijvingsregime mag lineair zijn, degressief, of gebonden aan objectieve criteria zoals de gebruiksintensiteit van het goed of het volume van de productie. Al deze regimes zijn ten aanzien van het KB WVV aanvaardbaar voor zover ze overeenstemmen met ofwel de spreiding van de aanschaffingsprijs over de vermoedelijke economische levensduur van het vast actief, ofwel een fiscaal aanvaard systeem van versnelde afschrijvingen²⁷.

35. Een actief kan ook worden opgedeeld in verschillende componenten, waarbij de componenten elk afzonderlijk worden afgeschreven over hun eigen economische levensduur.

36. De onderneming dient in de toelichting bij de jaarrekening een beschrijving te geven van de toegepaste afschrijvingsmethoden, vergezeld van een passende commentaar over de in cijfers uitgedrukte gevolgen van het afschrijvingsbeleid.

²² "Veroudering" door het gebruik.

²³ "Veroudering" door technologische ontwikkeling.

²⁴ E. DE LEMBRE, *Grondige studie van de jaarrekening naar Belgisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 366-367.

²⁵ De Commissie spreekt zich niet uit over de fiscale implicaties van deze afschrijvingsmethoden.

²⁶ Cf. Verslag aan de Koning bij het KB van 8 oktober 1976, BS 19 oktober 1976: "Het besluit stelt zich op het vlak van de algemene beginselen; de talrijke bijzondere gevallen, waartoe de diversiteit van de ondernemingen en hun verrichtingen evenals de omstandigheden aanleiding kunnen geven, worden er niet door geregeld".

²⁷ Cf. het inmiddels opgeheven CBN-advies 112/1 - *Versnelde afschrijvingen*, juli 1978.

A. Lineaire afschrijvingsmethoden

37. Bij de lineaire afschrijvingsmethode schrijft men gelijkmatig naar tijd en/of gebruik af tijdens de afschrijvingsperiode.

1. Volgens tijdseenheden

38. Er wordt gelijkmatig naar de tijd afgeschreven. De afschrijvingsannuïteit is gelijk aan de af te schrijven waarde gedeeld door het aantal jaren dat het actief vermoedelijk zal worden gebruikt.

Voorbeeld

Een drukkerij koopt een drukpers voor 100.000 euro (aankoopprijs, inclusief alle bijkomende kosten). De economische levensduur van de drukpers wordt geraamd op 5 jaar. Het afschrijvingspercentage is bijgevolg gelijk aan $100 / 5 = 20$. De lineaire afschrijvingsannuïteit bedraagt 20.000 euro.

2. Volgens bedrijfsdrukte

2.1. Zuivere bedrijfsdrukte

39. Bij afschrijvingen volgens zuivere bedrijfsdrukte wordt de levensduur van het actief in verbruikseenheden uitgedrukt en wordt gelijkmatig naar het gebruik afgeschreven²⁸. Door het totaal af te schrijven bedrag te delen door het totaal aantal prestaties (bv. totaal aantal machine-uren), bekomt men het afschrijvingstarief per prestatie-eenheid (bv. per machine-uur).

Voorbeeld

Een drukkerij koopt een drukpers voor 100.000 euro (aankoopprijs, inclusief alle bijkomende kosten). Men schat dat met deze drukpers 10.000.000 kranten kunnen worden gedrukt. De afschrijvingskost per krant bedraagt dan $100.000 / 10.000.000 = 0,01$ euro. In jaar X worden 2.300.000 kranten gedrukt, bijgevolg moet er een afschrijving van 23.000 euro worden geboekt.

2.2. Gemengde bedrijfsdrukte

40. De basis voor de afschrijvingen is dubbel bij deze afschrijvingsmethode. Het actief wordt gelijkmatig naar gebruik afgeschreven, voor zover dit gebruik leidt tot een afschrijving die hoger is dan het *pro rata* van het gebruik over de maximale duurtijd. Is het kwantitatief gebruik over een tijdsperiode lager dan dat *pro rata*, dan zal men de tijd als basis voor de afschrijving nemen.

41. De afschrijvingsannuïteit is met andere woorden minstens gelijk aan de lineaire afschrijvingsannuïteit naar tijd.

Voorbeeld

Een drukkerij koopt een drukpers voor 100.000 euro (aankoopprijs, inclusief alle bijkomende kosten). De economische levensduur van de drukpers wordt geraamd op 5 jaar en men schat dat met deze drukpers 10.000.000 kranten kunnen gedrukt worden. In jaar X worden 1.800.000 kranten gedrukt. Aangezien de afschrijving naar gebruik (18.000) kleiner is dan deze naar tijd (20.000), zal men de tijd als basis voor de afschrijving nemen en een afschrijving van 20.000 euro in resultaat nemen.

²⁸ Zie bijvoorbeeld CBN-advies 158/1 - *Boekhoudkundige verwerking van de aankoop, afschrijving en ontginning in concessie van natuurlijke rijkdommen*, december 1988.

B. Boekhoudkundige degressieve afschrijvingsmethoden

42. Bij de degressieve afschrijvingsmethode dalen de afschrijvingskosten tijdens de afschrijvingsperiode. Het eerste gebruik veroorzaakt als het ware een grotere veroudering dan het latere gebruik.

43. De degressieve afschrijvingsmethoden zijn boekhoudrechtelijk aanvaardbaar voor zover ze met de spreiding van de aanschaffingsprijs over de vermoedelijke levensduur van het actief overeenstemmen.

Voorbeeld

Een drukkerij koopt een drukpers voor 100.000 euro (aankoopprijs, inclusief alle bijkomende kosten). De economische levensduur van de drukpers wordt geraamd op 5 jaar. De onderneming beslist de drukpers af te schrijven op basis van een afnemend percentage van het totaal af te schrijven bedrag. Gedurende 5 jaar wordt respectievelijk 28 %, 24 %, 20 %, 16 % en 12 % van 100.000 afgeschreven.

C. Progressieve afschrijvingsmethoden

44. Bij de progressieve afschrijvingsmethode stijgen de afschrijvingskosten tijdens de afschrijvingsperiode.

45. De Commissie is van oordeel dat het uitwerken van een progressief afschrijvingsplan toelaatbaar is, voor zover dit plan *in concreto* kan worden verantwoord ten overstaan van de beginselen inzake voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw.

Voorbeeld

Een drukkerij koopt een drukpers voor 100.000 euro (aankoopprijs, inclusief alle bijkomende kosten). De economische levensduur van de drukpers wordt geraamd op 5 jaar. De onderneming beslist de drukpers af te schrijven op basis van een toenemend percentage van het totaal af te schrijven bedrag, aangezien ze naarmate de 5 jaar verstrijken een hogere benutting van de drukpers veronderstelt. Gedurende 5 jaar wordt respectievelijk 12 %, 16 %, 20 %, 24 % en 28 % van 100.000 afgeschreven.

D. Versnelde afschrijvingsmethoden

46. Ten tijde van de uitvaardiging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976²⁹ waren er twee gekende fiscale stelsels van versnelde afschrijvingen, meer bepaald de degressieve afschrijving³⁰ en de dubbele lineaire afschrijving. De tekst van artikel 28 van het KB van 8 oktober 1976 verwees echter niet uitdrukkelijk naar deze twee regimes. De tekst werd zeer algemeen opgesteld om de diverse technieken te kunnen omvatten van fiscaal aanvaarde versnelde afschrijvingen die in de fiscale reglementering opgenomen zouden kunnen worden³¹. Bijgevolg zijn alle fiscaal aanvaarde versnelde afschrijvingssystemen toegelaten op grond van de artikelen 3:39, § 1, eerste lid en 3:42, § 1, eerste lid KB WVV³².

47. Wanneer de toepassing van een plan voor versnelde afschrijving met zich zou brengen dat aanzienlijk vlugger wordt afgeschreven dan economisch verantwoord, moet er 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

²⁹ Koninklijk besluit met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, BS 19 oktober 1976.

³⁰ Art. 49 WIB 64 (cf. art. 64 WIB 92). Voor de berekening van de degressieve afschrijving, zie art. 36 t.e.m. 38 KB WIB 92. Zie ook *Com. IB* 1992, nrs. 61/155 – 61/201.

³¹ Zie het inmiddels opgeheven CBN-advies 112/1 - *Versnelde afschrijvingen*, juli 1978.

³² De artikelen 3:39, § 1 en 3:42, § 1 zijn namelijk geïnspireerd op artikel 28, § 2 KB van 8 oktober 1976.

versnelde afschrijvingen op het bedrag van de afschrijvingen in de resultatenrekening van het boekjaar³³, in vergelijking met de economisch verantwoorde afschrijvingen.

Voorbeeld

Een drukkerij koopt een drukpers voor 100.000 euro (aankoopprijs, inclusief alle bijkomende kosten). De economische levensduur van de drukpers wordt geraamd op 5 jaar. De onderneming beslist de drukpers af te schrijven op basis van de fiscaal degressieve afschrijvingsmethode.

Het eerste jaar wordt 40 % van 100.000 afgeschreven; het tweede jaar wordt 40 % van 60.000 (residuwaarde) afgeschreven; vanaf het derde jaar overtreft de degressieve afschrijving niet langer de lineaire afschrijvingsannuïteit en schakelt de drukkerij over op de lineaire afschrijvingsmethode (20.000); het vierde jaar wordt het saldo afgeschreven (16.000).

VII. Afschrijving van materiële vaste activa in aanbouw en vooruitbetalingen - Inresultaatname van kapitaalsubsidies

48. De Commissie werd gevraagd naar de boekhoudkundige verwerking van de volgende verrichting: een onderneming beslist een gebouw te laten bouwen voor een totaal investeringsbedrag van 800.000 euro (het gebouw). Het gebouw zal over 33 jaar worden afgeschreven. Op 31 december 20X0 werden er reeds werken gefactureerd ten bedrage van 120.000 euro, namelijk 15 % van het totaal investeringsbedrag. De onderneming komt hiervoor in aanmerking voor een subsidie van een totaalbedrag van 500.000 euro bij het Vlaams Infrastructuurfonds voor Persoonsgebonden Aangelegenheden (VIPA).³⁴ Een eerste schijf van 125.000 euro werd uitbetaald in 20X0, i.e. 25 % van het totaalbedrag van de subsidie die eventueel zal worden toegekend door het VIPA.

49. In dit hoofdstuk wordt de boekhoudkundige verwerking van het reeds gefactureerde gedeelte van de werken behandeld, alsook de inresultaatname van de subsidieschijf ontvangen in 20X0.³⁵

Voor het overige verwijst de Commissie naar CBN-advies 2011/13 omtrent overheidssubsidies³⁶ en CBN-advies 2009/3 over de boekhoudkundige verwerking van kapitaalsubsidies waarvan de toekenning en/of de uitbetaling over verschillende jaren wordt gespreid³⁷.

50. Bij ontvangst van de subsidie van 125.000 euro dient de onderneming dit bedrag op te nemen op rekening 15 *Kapitaalsubsidies*. Op de afsluitingsdatum van boekjaar 20X0 moet de onderneming de onvoltooide werken die reeds werden gefactureerd tijdens het boekjaar (120.000 euro) boeken op rekening 27 *Vaste activa in aanbouw en vooruitbetalingen*.

Bij de afsluiting van boekjaar 20X0 ligt de ontvangen subsidie (125.000 euro) dus hoger dan het geboekte investeringsbedrag (120.000 euro). Op het ogenblik dat de subsidie volledig zal zijn ontvangen (500.000 euro) en dat de investering volledig is uitgevoerd (800.000 euro), zal de subsidie slechts 62,5 % vertegenwoordigen van de totale aanschaffingswaarde van de vaste activa waarvoor de subsidie werd ontvangen (het gebouw).

³³ Art. 3:39, § 1, eerste lid en art. 3:42, § 1, eerste lid KB WVV.

³⁴ Het recht op VIPA-subsidies is een eventueel recht. De onderneming mag dus geen eventuele vordering boeken met betrekking tot een te ontvangen subsidie (CBN-advies 2009/3 - *Boekhoudkundige verwerking van kapitaalsubsidies waarvan de toekenning en/of de betaling over verschillende jaren wordt gespreid*).

³⁵ Gemakshalve gebeuren de inresultaatname en de afschrijving van de vaste activa niet *pro rata temporis*, evenmin wordt er een opsplitsing gemaakt tussen kapitaalsubsidies en uitgestelde belastingen.

³⁶ CBN-advies 2011/13 - *Overheidssubsidies*.

³⁷ CBN-advies 2009/3 - *Boekhoudkundige verwerking van kapitaalsubsidies waarvan de toekenning en/of de uitbetaling over verschillende jaren wordt gespreid*.

51. Met inachtneming van de definitie van de afschrijvingen in functie van de vermoedelijke nuttigheids- of gebruiksduur van de vaste activa³⁸, heeft de onderneming de keuze om ofwel het reeds op rekening 27 geboekte, gefactureerde gedeelte van de werken af te schrijven, ofwel om het gebouw pas na voltooiing van de werken in zijn geheel af te schrijven.³⁹ De Commissie is van mening dat indien de onderneming opteert voor de onmiddellijke afschrijving, ze er een passende vermelding van moet maken in de toelichting, met name in haar waarderingsregels⁴⁰.

In onderhavig geval gaat de onderneming bij de afsluiting van boekjaar 20X0 onmiddellijk over tot het afschrijven van de reeds gefactureerde werken (120.000 euro) over een periode van 33 jaar. Dit komt neer op een jaarlijkse afschrijving van 3.636 euro.

52. Artikel 3:89, § 2, V, tweede lid KB WVV luidt als volgt:

“[Kapitaalsubsidies] worden geleidelijk afgeboekt via overboeking naar post ‘IV. C. Andere financiële opbrengsten’, volgens hetzelfde ritme als de afschrijvingen op de vaste activa voor de verwerving waarvan ze werden verkregen [...]”.

De Commissie is van mening dat de onderneming de subsidie in resultaat dient te nemen volgens hetzelfde ritme als de afschrijvingen op de vaste activa, namelijk over een periode van 33 jaar, evenwel rekening houdende met de verhouding van het bedrag dat werd geboekt op de rekening 27 ten opzichte van het totale bedrag van de investering, namelijk 15 % (120.000 gedeeld door 800.000).

Bij de afsluiting van boekjaar 20X0 dient de onderneming de subsidie dus in resultaat te nemen ten belope van 568 euro (15 % van 3.788 euro [= 125.000 euro gedeeld door 33 jaar]).

53. De mening van de Commissie berust op de volgende gronden:

- Artikel 3:89, § 2, V, tweede lid KB WVV bepaalt uitdrukkelijk dat de subsidie in resultaat moet worden genomen volgens hetzelfde ritme als de afschrijvingen op de vaste activa voor de verwerving waarvan ze werden verkregen. *In casu* werd de subsidie toegekend voor de verwerving van vaste activa ter waarde van 800.000 euro (het gebouw), en niet voor de verwerving van vaste activa in aanbouw ter waarde van 120.000 euro.
- Uit de *ratio legis* van deze bepaling blijkt dat de geleidelijke inresultaatname van de subsidie niet hoger mag zijn dan het bedrag van de geboekte afschrijvingen op de vaste activa voor de verwerving waarvan ze werden verkregen.

Onder de regeling van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen verliep deze *geleidelijke afboeking* “*volgens een passend plan [...], via aanrekening op de resultatenrekening, door uitdrukkelijke aftrek [...] van de afschrijvingen op de vaste activa voor de verwerving waarvan [de subsidies] werden bekomen [...]*”⁴¹ (eigen onderlijning).

Het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, dat de

³⁸ Artikel 3:23, eerste lid KB WVV.

³⁹ Koninklijk besluit van 21 oktober 2018 tot uitvoering van de artikelen III.82 tot en met III.95 van het Wetboek van economisch recht, BS, 29 oktober 2018, Bijlage 1 Minimumindeling van het algemeen rekeningenstelsel voor boekhoudplichtige ondernemingen andere dan verenigingen en stichtingen, voetnoot 6; Bijlage 3 Minimumindeling van algemeen rekeningenstelsel voor verenigingen en stichtingen, voetnoot 6.

⁴⁰ Artikel 3:6, § 1 KB WVV.

⁴¹ Koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, BS, 19 oktober 1976, p. 13470, voornamelijk p. 13498, Bijlage, Hoofdstuk II, Deel I, VI. *Ontvangen kapitaalsubsidies*

huidige regeling heeft ingevoerd⁴², had niet tot doel deze beperking af te schaffen, maar wel om het volgende te verduidelijken: "Kapitaalsubsidies worden voortaan toegerekend aan de financiële resultaten, zoals de interestsubsidies."⁴³

- Dankzij de evenredige inresultaatname kan de jaarrekening van boekjaar 20X0 "een getrouw beeld geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de [onderneming]"⁴⁴ en voldoen aan de beginselen van overeenstemming⁴⁵ en voorzichtigheid⁴⁶.

Indien de subsidie niet evenredig in resultaat wordt genomen, zou zij het bedrag van de geboekte afschrijving overschrijden:

Inresultaatname van de subsidie: 3.788 euro (= 125.000 euro / 33 jaar)
- Afschrijving van het bedrag opgenomen op rekening 27: 3.636 euro (= 120.000 euro / 33 jaar)
Resultaat: 152 euro

Zoals hierboven echter uiteengezet, zal de subsidie slechts 62,5 % van het totaal investeringsbedrag vertegenwoordigen, zodat de afschrijving op het gebouw in de regel de inresultaatname van de subsidie zou moeten compenseren.

Neemt de onderneming de subsidie evenredig in resultaat, dan bekommt zij als dusdanig het volgende resultaat:

Inresultaatname van de subsidie: 568 euro (= [125.000 euro / 33 jaar] * 15 %)
- afschrijving van het bedrag opgenomen op rekening 27: 3.636 euro (= 120.000 euro / 33 jaar)
Resultaat: - 3.068 euro

Indien de onderneming het gebouw bovendien afwerkt in 20X1, zal zij het volgende neerschrijven:

a. Bij de voltooiing van de werken, facturatie van het saldo van de werken⁴⁷

2210	Gebouwen – aanschaffingswaarde	680.000	
	aan 440 Leveranciers		680.000

b. Overboeking van de materiële vaste activa in aanbouw en van de geboekte afschrijving

2210	Gebouwen – aanschaffingswaarde	120.000	
279	Materiële vaste activa in aanbouw – geboekte afschrijvingen	3.636	
	aan 270 materiële vaste activa in aanbouw – aanschaffingswaarde		120.000
	2219 Gebouwen – geboekte afschrijvingen		3.636

⁴² Geleidelijke afboeking van de subsidies via overboeking naar post 'IV. C. Andere financiële opbrengsten', volgens hetzelfde ritme als de afschrijvingen op de vaste activa voor de verwerving waarvan ze werden verkregen, nu opgenomen in artikel 3:89, § 2, V, tweede lid KB WVV

⁴³ Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, BS, 29 september 1983, p. 11893, voornamelijk p. 11906.

⁴⁴ Artikel 3:1, eerste lid KB WVV.

⁴⁵ Artikel 3:11 KB WVV.

⁴⁶ Artikel 3:10 KB WVV.

⁴⁷ Gemakkelijkheidshalve worden de btw-aspecten buiten beschouwing gelaten.