CBN-advies 158/1 - Boekhoudkundige verwerking van de aankoop, afschrijving en ontginning in concessie van natuurlijke rijkdommen

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 actief[1]. 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 produkt 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

Investeringen, 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.

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 ertslaag 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

Voornoemde 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, stedebouwkundige en andere verplichtingen

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

Overeenkomstig artikel 19 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 moeten voorzieningen worden gevormd om de kosten te dekken die voortvloeien uit de aldus door de exploitant aangegane verplichtingen.

---

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