CBN-advies 150/1 - Materiële vaste activa - Onderscheid met voorraden

De Commissie werd meermaals gevraagd op grond van welke criteria bepaalde vermogensbestanddelen in de boekhouding en de jaarrekening hetzij bij de vaste activa, hetzij bij de voorraden, moeten worden ingedeeld.

Dit onderscheid is niet alleen van belang voor de balansvoorstelling maar ook voor de toe te passen waarderingsregels, voor de verwerking in de boekhouding en voor de wijze waarop de kosten die ermee verband houden aan het resultaat worden toegerekend.

Het onderscheid heeft tevens een uitgesproken fiscaal belang voor de toepassing van de investeringsaftrek ingevoerd bij koninklijk besluit nr. 48 d.d. 22 juni 1982. Krachtens deze wet mogen de investeringen in vaste activa in boekhoudrechtelijke zin ten belope van een bepaald percentage van de belastbare winst worden afgetrokken.

Uitgangspunt is artikel 15, 1 van de vierde EEG-richtlijn, dat bepaalt dat vermogensbestanddelen op grond van hun bestemming worden ingedeeld bij de vaste activa of bij de vlottende activa; bij de vaste activa worden die vermogensbestanddelen ingedeeld die bestemd zijn om duurzaam voor de bedrijfsuitoefening te worden gebruikt.

A. Reserve-onderdelen voor machines

Bedoeld worden reserve-onderdelen die betrekking hebben op installaties, machines en uitrusting en op materiële vaste activa in het algemeen.

Reserve-onderdelen die enkel in het kader van het handelsbedrijf worden gebruikt (bv. garagehouders) worden, overeenkomstig hun bestemming, in de boekhouding en de jaarrekening opgenomen als een voorraad.

Overeenkomstig het principe uit de vierde EEG-richtlijn dienen reserve-onderdelen die betrekking hebben op installaties, machines en uitrusting, in beginsel als investeringsgoederen te worden geboekt. Zij worden via afschrijvingen ten laste genomen.

Dit is in het bijzonder het geval wanneer tegelijkertijd met de aanschaffing van de installaties, van de machines of van de uitrusting, een voorraad onderdelen wordt gekocht.

Gaat het evenwel om onderdelen die geregeld worden vervangen, dan heeft dergelijke vervanging in beginsel geen weerslag op de waarde van de betrokken installatie. Het vervangen van onderdelen behoort dan eerder tot het normale onderhoud van de installatie en kan in die optiek bezwaarlijk als een investering worden aangemerkt.

Worden dergelijke onderdelen na de ingebruikname van de installatie gekocht, dan gaat het, in de regel, om een aankoop die als Diverse goederen en diensten (rekening 61) wordt geboekt en tijdens het jaar van aankoop ten laste genomen.

Legt de onderneming een voorraad van zulke onderdelen aan dan mogen deze ook boekhoudrechtelijk als een Voorraad worden beschouwd en geboekt, bij voorkeur onder afzonderlijke balans- en resultatenrekeningen. Hun aanschaffing verloopt derhalve via rekening 60 (bv. 606) en hun opname in voorraad via rekening 609 Voorraadwijziging (bv. 6096). Bij gebruik van het onderdeel wordt de kostprijs ervan via de rekening Voorraadwijziging ten laste genomen, zonder evenredige aanpassing van de boekwaarde van de installatie waarvan het onderdeel werd vervangen.

B. Ontginningsgronden

De ontginningsgronden waarvan de onderneming eigenaar is doch waarop zij een ontginningsrecht heeft verkregen na betaling van een vergoeding, worden geboekt onder de materiële vaste activa.

Wat de ontginningsgronden waarvan de onderneming wel eigenaar is betreft, stelt zich echter de vraag of deze beschouwd moeten worden als materiële vaste activa dan wel als voorraden.

Ten opzichte van andere gronden of terreinen vertonen ontginningsgronden duidelijk specifieke kenmerken. Zij zijn niet bestemd voor de oprichting van installaties of constructies. Economisch gezien gaat het om een reserve van te ontginnen grondstoffen die bestemd zijn om na ontginning en eventuele verwerking te worden gecommercialiseerd. In tegenstelling tot ander terreinen die in principe geen beperkte levensduur hebben, heeft een ontginningsgrond slechts waarde voorzover de te ontginnen hoeveelheid grondstof niet uitgeput is.

Strikt genomen is er dus geen sprake van een voorraad. Het is pas nadat de grondstof ontgonnen is dat zij het karakter krijgt van een voorraad.

De Commissie is dan ook de mening toegedaan dat ontginningsgronden als materiële vaste activa dienen te worden beschouwd. Zij worden in de jaarrekening opgenomen onder de rubriek "Terreinen en gebouwen". Op grond van hun belang kan het evenwel aangewezen

zijn dat zij in een specifieke balansrubriek worden geboekt en op passende wijze worden vermeld in de toelichting. Deze ontginningsgronden worden afgeschreven.

Een lineaire afschrijving over een bepaalde periode - a fortiori een degressieve afschrijving over dezelfde periode - is bedrijfseconomisch ten aanzien van ontginningsgronden niet verantwoord. De logica vraagt dat de afschrijvingen worden berekend op basis van de effectief ontgonnen hoeveelheid grondstof.

C. Toonzaalmateriaal

Dient toonzaalmateriaal te worden opgenomen in de boekhouding en de jaarrekening onder de materiële vaste activa of behoort het tot de voorraad?

Als gevolg van de in de regel grote residuwaarde bij verkoop en de bestemming zelf van het actief dient toonzaalmateriaal in eerste instantie te worden beschouwd als een voorraadelement, waarvan men evenwel de verkoop een tijd heeft uitgesteld.

De onderneming is er in dit geval toe verplicht, bij het opmaken van de jaarlijkse inventaris, waardeverminderingen vast te stellen zo de vermoedelijke realisatiewaarde lager is dan de inventariswaarde.

Niettemin is de Commissie van oordeel dat een kwalificatie als vast actief toelaatbaar is, zo bepaalde voorwaarden vervuld zijn zoals de gebruiksduur van het actief (gedurende verschillende boekjaren) en de geringe residuwaarde bij verkoop. Waardereducties zullen hier planmatig via afschrijvingen moeten worden ten laste genomen.

De feitelijke beoordeling zal in dit geval doorslaggevend zijn.

D. Dieren

Op basis van hogervermeld beginsel dient ook een onderscheid te worden gemaakt tussen dieren die gehouden worden hoofdzakelijk omwille van de door hun voortgebrachte producten (melk, eieren, enz.) en dieren die hoofdzakelijk gehouden worden om in een bepaald ontwikkelingsstadium te worden verkocht.

In het eerste geval wordt de waarde van het dier in hoofdzaak bepaald door de waarde van de goederen die het in de toekomst zal produceren[1]. Als productiegoed hoort het bij de materiële vaste activa en wordt zijn kostprijs via afschrijvingen - met inachtneming van de restwaarde - op het resultaat gespreid ten laste genomen. Desgevallend verdient het aanbeveling bij toepassing van artikel 9, 2° lid van het koninklijk van 8 oktober 1976, de omschrijving van de rubriek aan te passen.

In het tweede geval, gaat het om een voorraad, als zodanig in de jaarrekening te behandelen.

Wanneer echter de nuttigheidsduur van het fokdier als productiegoed kort of zeer kort is, dan vervaagt het onderscheid tussen productiegoederen en voorraden. Simultaan vervaagt ook het onderscheid tussen het ten laste nemen via aankopen en voorraadmutaties of via afschrijvingen. In die gevallen kan een boeking onder de voorraden aanvaardbaar worden geacht.

Over het begrip "korte nuttigheidsduur" wenst de Commissie geen formeel standpunt in te nemen. De periode van één jaar schijnt terzake wel van betekenis te zijn.

---

1 Vergelijkbaar met "biologische activa" in IAS 41 Landbouw.