

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2017/18 – Afschrijving van materiële vaste activa in aanbouw en vooruitbetalingen - Inresultaatname van kapitaalsubsidies

Advies van 13 december 2017¹

1. De Commissie voor Boekhoudkundige Normen 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).² 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.

2. In onderhavig advies wordt de boekhoudkundige verwerking van het reeds gefactureerde gedeelte van de werken behandeld, alsook de inresultaatname van de subsidieschijf ontvangen in 20X0.³

Voor het overige verwijst de Commissie naar CBN-advies 2011/13 omtrent overheidssubsidies⁴ en CBN-advies 2009/3 over de boekhoudkundige verwerking van kapitaalsubsidies waarvan de toekenning en/of de uitbetaling over verschillende jaren wordt gespreid⁵.

3. 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).

4. Met inachtneming van de definitie van de afschrijvingen in functie van de vermoedelijke nuttigheids- of gebruiksduur van de vaste activa⁶, 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.⁷ 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 waarderingsregels⁸.

In voorliggend 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.

5. Artikel 95, § 2, VI, lid 2 KB W.Venn. 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 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]).

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

- Artikel 95, § 2, VI., lid 2 KB W.Venn. 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 [...]"⁹ (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 huidige regeling heeft ingevoerd¹⁰, 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."¹¹

- 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]"¹² en voldoen aan de beginselen van overeenstemming¹³ en voorzichtigheid¹⁴.

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 bekomt 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 werken¹⁵

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

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerpadvies op 25 augustus 2017 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 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).

3 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.

4 CBN-advies 2011/13 - Overheidssubsidies.

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

6 KB W.Venn., art. 45, lid 1.

7 Koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningenstelsel, BS, 29 september 1983, Bijlage, Hoofdstuk I, Balans, voetnoot 6 ; Koninklijk Besluit van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen, BS, 30 december 2003, Bijlage, Afdeling I, voetnoot 6.

8 KB, W.Venn., art. 28, § 1.

9 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

- ¹⁰ 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.
- ¹¹ 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.
- ¹² Art. 24, lid 1 KB W.Venn.
- ¹³ Art. 33 KB W.Venn.
- ¹⁴ Art. 32 KB W.Venn.
- ¹⁵ Gemakkelijkheidshalve worden de btw-aspecten buiten beschouwing gelaten.