COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN advies 112/5 - Progressieve afschrijvingsmethode

Volgens het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 moeten de materiële en immateriële vaste activa waarvan de gebruiksduur beperkt is, worden afgeschreven volgens een door het beheersorgaan bepaald plan, teneinde de aanschaffingskosten te spreiden over hun waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur. Dit afschrijvingsbeleid moet stroken met de beginselen inzake voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw. Het mag niet worden geconditioneerd door de resultaten van het boekjaar.

Het besluit spreekt zich niet uit over de wijze waarop de aanschaffingskosten van de betrokken vaste activa over de gebruiksduur hiervan moeten worden gespreid. In een vroeger advies heeft de Commissie erop gewezen dat deze spreiding bijvoorbeeld lineair of degressief mag zijn, of aan andere criteria gebonden, zoals de gebruiksintensiteit of het rendement van de betrokken activa. Ook mag zij versneld gebeuren, in gevallen waarin fiscale aftrekbaarheid wordt toegestaan.

De vraag is gerezen of een onderneming ook mag kiezen voor een geprogrammeerde spreiding van de aanschaffingskosten van haar vaste activa via progressieve afschrijvingen, met name in geval van verwerving van een goed of van gebruiksrechten op dit goed, via een specifieke financiering die zich over de hele vermoedelijke gebruiksduur van het betrokken vast actief uitstrekt en waarvoor constante annuïteiten worden gestort. Met andere woorden, mag een onderneming, in dergelijk geval, haar afschrijvingsplan zodanig bepalen, dat het totaal van de kosten verbonden aan dit actief - bedoeld worden de afschrijvingen en de met zijn financiering verbonden financiële lasten - bijvoorbeeld lineair zou worden gespreid over de gebruiksduur van de investering ?

De Commissie is van mening dat het uitwerken van een dergelijk afschrijvingsplan in een soortgelijk geval toelaatbaar is, voor zover dit plan in concreto verantwoord kan worden ten overstaan van de beginselen inzake voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw. In dit opzicht moet het beheersorgaan beseffen dat in een dergelijke regeling, vergeleken bij een lineaire afschrijving, de afschrijvingen het geringst zijn bij de aanvang, op het ogenblik waarop de productiviteit van de investering meestal het hoogst en de onderhoudskosten het laagst liggen, terwijl zij bij het einde van die periode het hoogst liggen, wanneer de omgekeerde toestand zich voordoet.

In normale omstandigheden daarentegen zal men vruchteloos zoeken naar enige economische argumentatie ter staving van een afschrijvingsplan dat het totaal der kosten verbonden aan een actief - afschrijvingen en financiële lasten - progressief omslaat.

Bovendien zij er aan herinnerd dat, welk plan oorspronkelijk ook werd bepaald voor de spreiding van de aanschaffingskosten over de vermoedelijke gebruiksduur, vaste activa, krachtens artikel 28, § 2, 2° van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976, het voorwerp moeten vormen van aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen wanneer, ingevolge hun technische ontaarding of wegens de wijziging van economische of technologische omstandigheden, hun boekhoudkundige waarde groter is dan hun gebruikswaarde voor de onderneming.

Bovendien werd aan de Commissie de vraag gesteld of het geoorloofd is om, in plaats van vaste activa op industriële wijze af te schrijven, ten laste van de resultatenrekening de bedragen te boeken ter aflossing van leningen aangegaan voor de financiering van de betrokken vaste activa.

In haar advies heeft de Commissie gesteld dat het in de bedoeling van de wetgever lag de afschrijving te binden aan het gebruik - aan de geraamde gebruiksduur - van vaste activa, wanneer de gebruiksduur hiervan beperkt is en bedoelde afschrijving op deze goederen slaat. De afschrijvingslast is een kost verbonden aan het gebruik van vaste activa. Zij mag niet worden ontweken en vervangen door de boeking van de terugbetaling van de voor de financiering van de betrokken vaste activa gemaakte schulden. De terugbetaling van een schuld is geen kost in de zin van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976.

Het spreekt overigens vanzelf dat de boeking van terugbetalingen van schulden in de plaats van afschrijvingen, tot gevolg zou hebben dat de geboekte kosten rechtstreeks aan de financieringswijze zouden worden gekoppeld (door eigen middelen of vreemde middelen) alsook aan de termijn van de leningen aangegaan om de verwerving van de vaste activa te financieren.