COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 113/5 - Herwaardering van vaste activa vóór het begin van het boekjaar dat aanvangt na 31 december 1983

Weerslag van het koninklijk besluit van 12 september 1983

Met het koninklijk besluit van 12 september 1983 werd de regeling voor de herwaardering van vaste activa grondig gewijzigd. Artikel 34 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 werd in een nieuwe vorm gegoten. Bovendien werd de mogelijkheid opgeheven om deze activa te waarderen tegen vervangingswaarde, zoals bepaald in artikel 35 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976. De redenen daartoe en de gevolgen daarvan werden uiteengezet in het Verslag aan de Koning bij het besluit van 12 september 1983. Deze wijzigingen worden van kracht bij het begin van het boekjaar dat aanvangt na 31 december 1983.

De eerste wijziging aan artikel 34 van het besluit van 8 oktober 1976 bestaat hierin dat de immateriële vaste activa niet meer voor herwaardering in aanmerking komen. Bovendien werden de criteria ter verantwoording van een herwaardering gewijzigd en werden de voorwaarden verscherpt welke voor de uitdrukking van een herwaardering gelden.

In verband met de vroeger, in overeenstemming met de toen geldende bepalingen geboekte meerwaarden, die niet meer voldoen aan de door het gewijzigde artikel 34 bepaalde criteria en voorwaarden, rijzen twee vragen :

a) Mogen deze meerwaarden worden behouden ?

b) Moeten deze meerwaarden worden afgeboekt ?

Het antwoord op de eerste vraag ligt in de tekst van het besluit zelf[1] : «Zijn door een onderneming meerwaarden geboekt tijdens een boekjaar dat vooraf gaat aan het boekjaar dat ingaat na 31 december 1983, dan mogen deze meerwaarden in rubriek III herwaarderingsmeerwaarden behouden blijven.». Deze bepaling geldt zowel voor meerwaarden op immateriële vaste activa[2] als voor meerwaarden uitgedrukt als vervangingswaarde en voor meerwaarden op materiële vaste activa, zelfs indien deze laatste niet meer zouden voldoen aan de strengere voorwaarden ingevoerd door het besluit van 12 september 1983. Deze mogelijkheid is bedoeld om te vermijden dat bij onmiddellijk dwingende invoering van dit voorschrift de balansstructuur van vele ondernemingen zou worden verstoord.

In verband met de tweede vraag, namelijk of meerwaarden op materiële vaste activa op grond van de wijziging van artikel 34 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 door het besluit van 12 september 1983, mogen worden afgeboekt, moet een onderscheid worden gemaakt tussen volgende gevallen :

1) Zo de herwaarderingsmeerwaarde betrekking had op materiële vaste activa en de geboekte meerwaarde groter is dan de mogelijk aan deze activa toe te kennen waarde op grond van de bij het nieuwe artikel 34 bepaalde voorwaarden en criteria, met andere woorden, indien er volgens deze nieuwe voorwaarden en criteria geen meerwaarde meer bestaat of kan worden verantwoord, dan mag de geboekte meerwaarde zonder bezwaar zowel aan actief- als passiefzijde[3] worden afgeboekt; het besluit voorziet uitdrukkelijk in een dergelijke hypothese onder de organieke regeling, wanneer achteraf een meerwaarde verdwijnt (artikel 34, vierde lid, 3°).

2) Zo de herwaardering gebeurde in toepassing van het oude artikel 35 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976, op grond van de keuze van een waarderingsmethode tegen vervangingswaarde, en zo, overeenkomstig dit artikel, de afschrijvingen op deze vervangingswaarde werden berekend, of ook nog, zo de onderneming als regel zou hebben gekozen vaste activa met een beperkte gebruiksduur, geherwaardeerd in toepassing van het vroegere artikel 34, af te schrijven, dan kan het op grond van het beginsel van de stelselmatigheid inzake waarderingsmethodes raadzaam zijn om de uitgedrukte meerwaarde niet af te boeken, zelfs indien zij niet voldoet aan de criteria van het nieuwe artikel 34, en de afschrijving ervan over de vermoedelijke residuele gebruiksduur voort te zetten.

3) Zo de herwaardering betrekking had op financiële vaste activa of op immateriële vaste activa, dan is afboeking van de meerwaarde slechts gerechtvaardigd wanneer er op grond van de nieuwe bij artikel 34 van het besluit van 8 oktober 1976 vastgestelde criteria, geen meerwaarde meer is.

De tweede wijziging aan artikel 34 van het besluit van 8 oktober 1976 door het besluit van 12 september 1983, betreft de verplichting om deze meerwaarde af te schrijven, wanneer de herwaardering slaat op een vast actief met een beperkte gebruiksduur. Krachtens het derde lid van voornoemd artikel worden op de geherwaardeerde waarde planmatig berekende afschrijvingen toegepast om aldus de tenlasteneming hiervan te spreiden over de vermoedelijke residuele gebruiksduur van het vast actief.

In verband met de toepassing van deze afschrijvingsverplichting voor herwaarderingen toegepast vóór het begin van het boekjaar dat aanvangt na 31 december 1983 en die niet zouden zijn afgeboekt, rijzen verschillende vragen :

1°) Geldt de verplichte afschrijving op geherwaardeerde basis ook voor herwaarderingen vóór deze datum ?

2°) Zo ja, mag de afschrijving worden gespreid over de vermoedelijke residuele gebruiksduur, vanaf het boekjaar dat aanvangt na 31 december 1983 of moet men ten laste van dit boekjaar afschrijvingen voor de verstreken periode boeken ?

Naar het oordeel van de Commissie is het antwoord op de eerste vraag bevestigend; zoniet zou de geboekte herwaardering na verloop van tijd, immers leiden tot een overwaardering van het betrokken actief aangezien het gaat om activa met een beperkte gebruiksduur. Dit beginsel geldt eveneens voor de immateriële vaste activa met beperkte gebruiksduur die zouden zijn geherwaardeerd[4].

Wat de tweede vraag betreft, is de Commissie van oordeel dat de wijziging van het besluit van 8 oktober 1976 door het besluit van 12 september 1983 geen terugwerkende kracht heeft en niet voor gevolg kan hebben dat voor een verlopen periode een inhaalafschrijving wordt opgelegd. Ter zake verwijst zij naar een parallel advies dat zij publiceerde onder nr. 112/2 in haar Bulletin nr. 3 van juli 1978, blz. 21, met betrekking tot vaste activa met een beperkte gebruiksduur waarvoor de afschrijving op basis van de aanschaffingswaarde niet of onvoldoende was gebeurd in de loop van de periode vóór de inwerkingtreding van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976.

---

1 Artikel 46 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976, ingevoegd door artikel 42 van het besluit van 12 september 1983.

2 In verband met meerwaarden uitgedrukt op immateriële vaste activa vóór het begin van het boekjaar dat aanvangt na 31 december 1983, zij ook verwezen naar het tweede lid van staat II van de toelichting dat op deze vaste activa betrekking heeft, alsmede naar het behoud van een aparte rekening (120) voor dergelijke meerwaarden in het algemeen rekeningstelsel.

3 In verband met de gevallen waarin de meerwaarde in kapitaal zou zijn omgezet, wordt verwezen naar het advies van de Commissie in haar Bulletin nr. 10, onder nr. 113/4. Indien de meerwaarde wegens aanwending tot aanzuivering van verliezen, niet meer op het passief zou voorkomen, dan zou de afboeking van de meerwaarde noodzakelijk ten laste komen van de resultatenrekening.

4 Cf. het derde lid van noot (6) inzake het algemeen rekeningenstelsel.