

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 113/6 - Herwaardering van afschrijfbaar activa - Intercommunale verenigingen en gemeentebedrijven - Toepassing van afschrijvingen berekend op basis van jaarlijks geïndexeerde balanswaarden

In de intercommunale verenigingen worden de materiële vaste activa met beperkte gebruiksduur van oudsher jaarlijks geherwaardeerd. Voor het eerst toegepast door de gemengde intercommunale verenigingen voor energiedistributie en later door sommige zuiver publiekrechtelijke intercommunale verenigingen uit dezelfde bedrijfssector, werd bij een circulaire van 4 juni 1970 van de Minister van Binnenlandse Zaken de jaarlijkse herwaardering der materiële vaste activa veralgemeend en principieel verplicht gesteld voor alle intercommunale verenigingen en gemeentebedrijven, ongeacht hun werksfeer. Als herwaarderingscoëfficiënt werd het rekenkundig gemiddelde van het indexcijfer der groothandelsprijzen en van het indexcijfer der consumptiegoederen genomen.

Het voornaamste doel van het beleid dat via deze circulaire gestalte heeft gekregen, bestaat erin via hogere afschrijvingen een grotere mate van auto-financiering aan de betrokken ondernemingen op te leggen, zulks met het oog op een evenwichtige financiële structuur.

De hervorming van het boekhoud- en jaarrekeningenrecht via de boekhoudwet van 17 juli 1975 en het jaarrekeningbesluit van 8 oktober 1976 heeft niet geleid tot fundamentele wijzigingen van de bij de circulaire van 4 juni 1970 bepaalde herwaarderings- en afschrijvingsmethode. Zij werd integendeel geacht een toepassing te zijn van het vroeger artikel 35 van het jaarrekeningbesluit dat toeliet een waarderings- en afschrijvingsmethode toe te passen op basis van de vervangingswaarde.

Genoemd artikel 35 werd evenwel opgeheven bij het besluit van 12 september 1983 dat het jaarrekeningbesluit aan de vereisten van de vierde E.E.G.-richtlijn heeft aangepast. In het Verslag aan de Koning dat het besluit van 12 september 1983 voorafgaat, wordt deze opheffing verantwoord door de overweging dat het behoud van de mogelijkheid voorzien in artikel 35 impliceerde dat in uitvoering van de richtlijn, de inhoud, de grenzen en de wijze van toepassing van de vervangingswaardemethode bij koninklijk besluit zouden worden geregeld.

Het leek de Regering echter toen niet aangewezen deze weg op te gaan enerzijds daar er geen gevestigde internationale doctrine bestaat waaruit nuttig kan worden geput bij het uitwerken van een reglementering ter zake, anderzijds daar uit de feiten voldoende is gebleken dat - behoudens de intercommunale sector - een uiterst gering aantal ondernemingen gebruik hebben gemaakt van de mogelijkheid geboden door genoemd artikel 35.

De Regering onderstreepte in hetzelfde Verslag dat haar beleid geenszins mag worden uitgelegd als een principiële stellingname tegen de invoering van waarderingsmethoden gesteund op vervangingswaarde of waarbij rekening wordt gehouden met de gevolgen van de prijsevolutie (inflatieboekhouding). Zo een bestuursrechtelijke regeling haar om de hoger vermelde redenen niet opportuun lijkt, dan kondigt zij inderdaad in hetzelfde Verslag aan dat op grond van artikel 15 van de boekhoudwet ondernemingen de toestemming kunnen krijgen dergelijke methodes toe te passen wanneer zij daartoe een aanvraag tot afwijking indienen op basis van een uitgewerkt voorstel.

Dergelijke vragen tot afwijking werden aan de Minister van Economische Zaken gericht enerzijds door de Gemeenschapsministers en Gewestelijke ministers die krachtens de staatshervorming de voogdij over de intercommunale verenigingen en gemeentebedrijven uitoefenen, anderzijds - via de bemiddeling van het Controlecomité voor Gas en Elektriciteit - door de ondernemingen (met gemengd of zuiver publiekrechtelijk statuut) die bedrijvig zijn in de gas- en elektriciteitsdistributie, alsmede door de ondernemingen die instaan voor de distributie van T.V./F.M.-signalen.

Daar deze vragen tot afwijking niet gelijklopend waren, werd vanuit de wenselijkheid te streven naar een geharmoniseerd en verantwoord systeem, in het kader van genoemd Controlecomité, waarin alle betrokken partijen vertegenwoordigd zijn, een nader onderzoek gewijd aan deze problematiek waarbij tevens de Commissie voor Boekhoudkundige Normen werd betrokken. Daarbij werd gepoogd de ernstige bezwaren te ondervangen die na verloop van tijd waren gerezen tegen het tot nog toe toegepaste waarderings- en afschrijvingssysteem in de intercommunale verenigingen en gemeentebedrijven.

Deze bezwaren stoelden in hoofdzaak op de vaststelling dat de toepassing van een systeem van herwaardering op oorspronkelijke aanschaffingswaarde en van afschrijving tegen vaste afschrijvingsvoeten van deze geherwaardeerde aanschaffingswaarde:

- tot een overdreven balanswaarde (boekwaarde) voor de installaties leidt, in het bijzonder wanneer de toegepaste herwaarderingscoëfficiënt de afschrijvingsvoeten overtreft;
- de verlenging van de afschrijvingsperiode na het aflopen van de vermoedelijke gebruiksduur van de betrokken activa tot gevolg heeft;
- het boeken van zware uitzonderlijke kosten tot gevolg heeft wanneer bij sloping van een installatie de hoge overblijvende boekwaarde moet worden ten laste genomen.

Het onderzoek en overleg waarvan sprake heeft geleid tot het opstellen van een organieke regeling, althans wat de principiële aspecten

betreft, ook al zullen sommige louter interne berekenings- en boekingswijzen verschillend zijn.

Gelet daarop heeft de Minister van Economische Zaken met toepassing van artikel 15 van de boekhoudwet en op gunstig advies van de Commissie, erin toegestemd dat de betrokken intercommunale verenigingen en gemeentebedrijven, binnen het raam van de door de toezichthoudende overheid uitgevaardigde onderrichtingen alsmede van de aanbevelingen van het Controlecomité voor Gas en Elektriciteit, met betrekking tot afschrijfbaar vaste activa een van het gemeen recht afwijkend waarderings- en afschrijvingsbeleid zouden toepassen dat rekening houdt met de koopkrachtevolutie.

De hoofdkenmerken daarvan zijn de volgende:

- a) De materiële vaste activa met beperkte gebruiksduur worden jaarlijks geherwaardeerd ten belope van de indexering van hun geherwaardeerde boekwaarde bij het begin van het boekjaar. Zulks staat in tegenstelling tot de vroegere regeling waarbij de aanschaffingswaarde werd geïndexeerd.
Op de balans worden deze activa, rekening gehouden met de op de aanschaffingswaarde en op de herwaardering geboekte afschrijvingen, opgenomen tegen geïndexeerde netto-aanschaffingswaarde.
Het gesubsidieerd gedeelte der materiële vaste activa wordt niet geherwaardeerd. De subsidies worden verwerkt overeenkomstig het jaarrekeningbesluit;
- b) De toevoegingen van afschrijvingen berekend overeenkomstig de toepasselijke normen op de aanschaffingswaarde, worden geïndexeerd en a rato van dit geïndexeerde bedrag ten laste van de resultaten gelegd.
- c) De indexering geschiedt, op basis van de evolutie van het gemiddelde van de index der groothandelsprijzen en van de index der consumptieprijzen. Gelet op de technische vooruitgang wordt de indexering beperkt tot 80 % van de vastgestelde prijsevolutie;
- d) De tegenwaarde van de op de activa geboekte herwaardering wordt rechtstreeks toegerekend aan rubriek III van het passief Herwaarderingsmeerwaarden en daar behouden. Deze herwaarderingsmeerwaarde wordt, bij voorkeur jaarlijks, naar een reserve overgebracht a rato van de - ten laste van de resultatenrekening - geboekte afschrijvingen op het geherwaardeerde gedeelte van de investeringen;
- e) Bij sloping vóór het verstrijken van de voorziene afschrijvingsperiode, wordt een aanvullende afschrijving ten laste van de resultaten geboekt ten bedrage van de nog uitstaande boekwaarde;
- f) De bijdrage van derden in de investeringen (bv. aansluitingskosten) wordt in mindering gebracht van de aanschaffingswaarde van de betrokken installaties die derhalve, a rato van dit bedrag, noch afgeschreven noch geherwaardeerd worden.

Afgezien van enkele overgangsmaatregelen geldt deze nieuwe regeling principieel vanaf het boekjaar 1985.