COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 112-3 - Afschrijving van vaste activa waarvan de reële waarde de boekhoudkundige waarde overtreft

De vraag werd gesteld of het afschrijvingsplan met betrekking tot een vast actief met beperkte gebruiksduur mag of moet toegepast blijven indien de «reële» waarde van het goed in kwestie, omwille van de muntontwaarding of van de evolutie van de marktomstandigheden, zijn boekhoudkundige waarde overtreft.

Dit probleem rijst in hoofdzaak voor wat gebouwen betreft. Inderdaad, de gebruiksduur van deze goederen is meestal erg lang zodat het jaarlijks afschrijvingsbedrag procentueel uitgedrukt ten opzichte van de aanschaffingswaarde, relatief beperkt is. Tegelijkertijd is het mogelijk dat de muntontwaarding, de toename van de bouwkosten en de evolutie van de immobiliënmarkt een sterkere groei van de waarde van het onroerend goed kunnen teweegbrengen, om het even of deze waarde beoordeeld wordt als een verkoop- of vervangingswaarde. Deze waarde kan bijgevolg niet alleen de boekhoudkundige waarde van het goed in kwestie overtreffen, maar eveneens zijn aanschaffingsprijs.

Is het in dergelijke omstandigheden en waar het om activa gaat die op blijvende wijze tot de exploitatie van de onderneming bestemd werden, nog wel verplicht, ja zelfs geoorloofd, om de geplande afschrijvingspolitiek te blijven volgen ?

Ter staving van een negatief antwoord op de hier gestelde vraag kan men inbrengen dat de voortzetting van de afschrijvingen zou leiden tot een onderwaardering, op de balans, van het goed in kwestie, wat onverenigbaar is met de vereisten van oprechtheid en goede trouw die artikel 19 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 vooropstelt.

De Commissie is van oordeel dat het louter feit dat de verkoop- of vervangingswaarde van een vast actief met beperkte gebruiksduur zijn boekhoudkundige waarde zou overschrijden, de stopzetting van de afschrijvingspolitiek noch rechtvaardigt, noch mogelijk maakt.

Inderdaad, met betrekking tot die vaste activa verwijst het koninklijk besluit, in artikel 28, niet naar het begrip «waardevermindering» doch wel naar het begrip «afschrijving». Dit laatste is niet gebonden aan een idee van ontwaarding van de verkoopwaarde maar wel, volgens de bewoordingen zelf van artikel 12 van hogergenoemd koninklijk besluit, aan een optiek van spreiding van de eventueel geherwaardeerde aanschaffingskosten van het goed over de waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur ervan. Hetzelfde artikel 28 verwijst eveneens, met betrekking tot aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen, naar de gebruikswaarde van het goed voor de onderneming en niet naar de verkoopwaarde ervan. Met andere woorden, voor deze activa is de toename van de verkoopwaarde in principe vreemd aan de toepassing van de afschrijvingspolitiek. Deze politiek wordt beheerst door de waarschijnlijke economische gebruiksduur van het actief voor de onderneming. Het is over deze duur dat de aanschaffingskosten gespreid moeten worden.

Bovendien zou het stopzetten van de afschrijvingspolitiek tot gevolg hebben dat een herwaarderingsmeerwaarde impliciet zou bijdragen tot de compensatie van een afschrijvingslast; een dergelijke procedure wordt door het besluit verboden.
De evolutie van de «waarde» van het goed in kwestie zou de afschrijvingspolitiek op basis van de aanschaffingsprijs slechts mogen beïnvloeden na een nieuwe bepaling van deze politiek, gericht op een herschatting van de waarschijnlijke economische gebruiksduur van het goed of van zijn residuaire waarde op het einde van die periode.

Ten slotte, als de gebruikswaarde van het goed op blijvende wijze de waarde waarvoor het opgenomen is in de balans overtreft, zal de bezorgdheid om in de jaarrekening de werkelijke inhoud van het patrimonium van de onderneming tot uiting te brengen uiteraard blijken uit een herwaardering verricht overeenkomstig artikel 34 van hogergenoemd besluit.