COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 112-6 - Overtollig geworden afschrijvingen

Overeenkomstig artikel 12, eerste lid, van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 hebben afschrijvingen tot doel de aanschaffingsprijs van immateriële of materiële vaste activa met beperkte gebruiksduur te spreiden over hun waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur. Nu kan het gebeuren dat door externe omstandigheden (vb. de verlenging van een oorspronkelijk voor een beperkte duur toegekende exploitatievergunning) de nuttigheids- of gebruiksduur van een materieel vast actief aanzienlijk wordt gewijzigd met als gevolg dat een reeds volledig afgeschreven vast actief een nieuwe economische waarde verwerft. De vraag werd gesteld of in dat geval de boekwaarde van het betrokken actief – beïnvloed door de afschrijvingen die reed werden uitgevoerd - moet worden aangepast en zo ja, of dit moet geschieden via een terugneming van afschrijvingen dan wel via een herwaardering ?

Vooreerst moet worden opgemerkt dat het besluit van 8 oktober 1976 geen verplichting bevat tot terugneming van overtollige afschrijvingen, dit in tegenstelling tot de waardeverminderingen die krachtens artikel 19, zesde lid, van het besluit niet mogen worden gehandhaafd in de mate waarin ze niet meer noodzakelijk zijn. De vraag kan wel worden gesteld of artikel 3 van het besluit dat bepaalt dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen en de financiële positie van de onderneming er niet toe verplicht de boekwaarde van een reeds volledig afgeschreven actief aan te passen. Naar het oordeel van de Commissie bestaat een dergelijke verplichting niet. Wel is het aangewezen dat bij niet-aanpassing van de boekwaarde in de toelichting een passende vermelding wordt opgenomen met aanduiding van de invloed op vermogen en resultaten van het nieuwe feit.

Wordt toch tot een aanpassing overgegaan, dan kan worden geopteerd voor één van de volgende oplossingen : een herwaardering op basis van artikel 34 van het besluit of een terugneming van de tijdens vorige boekjaren doorgevoerde afschrijvingen die ondertussen overtollig zijn gebleken. In het eerste geval zal verder worden afgeschreven op basis van de geherwaardeerde waarde. In het tweede geval zal de terugneming moeten geschieden via de resultatenrekening door de boeking van een uitzonderlijke opbrengst. Een rechtstreekse terugneming op de wijze voorzien door artikel 44 van het besluit kan, naar het oordeel van de Commissie, niet worden toegepast. Zoals uiteengezet in haar advies 112/4 (Bulletin nr. 6, blz. 8 e.v.) heeft artikel 44 immers een beperkte draagwijdte en is dit artikel niet in het algemeen van toepassing op terugnemingen van afschrijvingen. In het tweede geval zal de afschrijving via een normaal ritme worden hervat met spreiding van de nieuwe waarde over de normale gebruiksduur van het betrokken actief. De fiscale gevolgen zullen niet noodzakelijk dezelfde zijn naargelang men opteert voor de eerste dan wel voor de tweede oplossing.