

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2017/XX – Afschrijving van materiële vaste activa in aanbouw en vooruitbetalingen - Inresultaatname van kapitaalsubsidies

Ontwerpadvies van 5 juli 2017

1. De Commissie voor Boekhoudkundige Normen werd gevraagd naar de boekhoudkundige verwerking van de volgende verrichting: een onderneming beslist een gebouw te laten bouwen voor een totaal investeringsbedrag van 800.000 euro (het gebouw). Het gebouw zal over 33 jaar worden afgeschreven. Op 31 december 200X werden er reeds werken gefactureerd ten bedrage van 120.000 euro, namelijk 15 % van het totaal investeringsbedrag. De onderneming komt hiervoor in aanmerking voor een subsidie van een totaalbedrag van 500.000 euro bij het Vlaams Infrastructuurfonds voor Persoonsgebonden Aangelegenheden (VIPA).¹ Een eerste schijf van 125.000 euro werd uitbetaald in 200X, *i.e.* 25 % van het totaalbedrag van de subsidie die eventueel zal worden toegekend door het VIPA.

2. In onderhavig advies wordt de boekhoudkundige verwerking van het reeds gefactureerde gedeelte van de werken behandeld, alsook de inresultaatname van de subsidieschijf ontvangen in 200X.²

Voor het overige verwijst de Commissie naar CBN-advies 2011/13 omtrent overheidssubsidies³ en CBN-advies 2009/3 over de boekhoudkundige verwerking van kapitaalsubsidies waarvan de toekenning en/of de uitbetaling over verschillende jaren wordt gespreid⁴.

3. Bij ontvangst van de subsidie van 125.000 euro dient de onderneming dit bedrag op te nemen op rekening 15 *Kapitaalsubsidies*. Op de afsluitingsdatum van boekjaar 200X moet de onderneming de onvoltooide werken die reeds werden gefactureerd tijdens het boekjaar (120.000 euro) boeken op rekening 27 *Vaste activa in aanbouw en vooruitbetalingen*.

Bij de afsluiting van boekjaar 200X ligt de ontvangen subsidie (125.000 euro) dus hoger dan het geboekte investeringsbedrag (120.000 euro). Op het ogenblik dat de subsidie volledig zal zijn ontvangen (500.000 euro) en dat de investering volledig is uitgevoerd (800.000 euro), zal de subsidie slechts 62,5 % vertegenwoordigen van de totale aanschaffingswaarde van de vaste activa waarvoor de subsidie werd ontvangen (het gebouw).

¹ Het recht op VIPA-subsidies is een eventueel recht. De onderneming mag dus geen eventuele vordering boeken met betrekking tot een te ontvangen subsidie (CBN-advies 2009/3 - Boekhoudkundige verwerking van kapitaalsubsidies waarvan de toekenning en/of de betaling over verschillende jaren wordt gespreid).

² Gemakshalve (i) wordt verondersteld dat de onderneming niet onder de vennootschapsbelasting valt, zodat er geen opsplitsing moet worden gemaakt tussen kapitaalsubsidie en uitgestelde belastingen en (ii) gebeuren de inresultaatname en de afschrijving van de vaste activa niet *prorata temporis*.

³ CBN-advies 2011/13 – Overheidssubsidies, 4 mei 2011.

⁴ CBN-advies 2009/3 – Boekhoudkundige verwerking van kapitaalsubsidies waarvan de toekenning en/of de uitbetaling over verschillende jaren wordt gespreid, 11 februari 2009.

4. De onderneming heeft de keuze om ofwel het reeds op rekening 27 geboekte, gefactureerde gedeelte van de werken af te schrijven, ofwel om het gebouw pas na voltooiing van de werken in zijn geheel af te schrijven.⁵

In voorliggend geval gaat de onderneming bij de afsluiting van boekjaar 200X onmiddellijk over tot het afschrijven van de reeds gefactureerde werken (120.000 euro) over een periode van 33 jaar. Dit komt neer op een jaarlijkse afschrijving van 3.636 euro.

5. Artikel 95, § 2, VI, lid 2 KB W.Venn. luidt als volgt:

“[Kapitaalsubsidies] worden geleidelijk afgeboekt via overboeking naar post ‘IV. C. Andere financiële opbrengsten’, volgens hetzelfde ritme als de afschrijvingen op de vaste activa voor de verwerving waarvan ze werden verkregen [...]”.

De Commissie is van mening dat de onderneming de subsidie in resultaat dient te nemen volgens hetzelfde ritme als de afschrijvingen op de vaste activa, namelijk over een periode van 33 jaar, evenwel rekening houdende met de verhouding van het bedrag dat werd geboekt op rekening 27 ten opzichte van het totale bedrag van de investering, namelijk 15 %⁶.

Bij de afsluiting van boekjaar 200X dient de onderneming de subsidie dus in resultaat te nemen ten belope van 568 euro (15 %⁷ van 3.788 euro⁸).

6. De mening van de Commissie berust op de volgende gronden:

- Artikel 95, § 2, VI., lid 2 KB W.Venn. bepaalt uitdrukkelijk dat de subsidie in resultaat moet worden genomen volgens hetzelfde ritme als de afschrijvingen op de vaste activa voor de verwerving waarvan ze werden verkregen. *In casu* werd de subsidie toegekend voor de verwerving van vaste activa ter waarde van 800.000 euro (het gebouw), en niet voor de verwerving van vaste activa in aanbouw ter waarde van 120.000 euro.
- Uit de *ratio legis* van deze bepaling blijkt dat de geleidelijke inresultaatname van de subsidie niet hoger mag zijn dan het bedrag van de geboekte afschrijvingen op de vaste activa voor de verwerving waarvan ze werden verkregen.

Onder de regeling van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen verliep deze geleidelijke afboeking “volgens een passend plan [...], via aanrekening op de resultatenrekening, door uitdrukkelijke aftrek [...] van de

⁵ Koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningenstelsel, BS, 29 september 1983, Bijlage, Hoofdstuk I, Balans, voetnoot 6; C. Fischer, “Immobilisations corporelles en cours et acomptes versés”, in *La réglementation sur les comptes annuels et le plan comptable (grandes sociétés)*, Volume 2, nr. 2155-2160; C. Fischer, “Règles fiscales relatives aux amortissements”, in *La réglementation sur les comptes annuels et le plan comptable (grandes sociétés)*, Volume 3, nr. 3198-3199; C. Fischer, “Acomptes, avances et paiements partiels”, *C&FP*, 2011, nr. 3, p. 20; X., “Acomptes sur immobilisations et immobilisations en cours: déduction pour investissement et début des amortissement”, *Bilan*, 1986, nr. 85, p. 2; Com.IB 1992, nr. 61/83-86 en 68/17.

⁶ 120.000 euro gedeeld door 800.000 euro.

⁷ 120.000 euro gedeeld door 800.000 euro.

⁸ 125 000 euro gedeeld door 33 jaar.

afschrijvingen op de vaste activa voor de verwerving waarvan [de subsidies] werden bekomen [...]”⁹ (eigen onderlijning).

Het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, dat de huidige regeling heeft ingevoerd¹⁰, had niet tot doel deze beperking af te schaffen, maar wel om het volgende te verduidelijken: “Kapitaalsubsidies worden voortaan toegerekend aan de financiële resultaten, zoals de interestsubsidies.”¹¹.

- Dankzij de evenredige inresultaatname kan de jaarrekening van boekjaar 200X “een getrouw beeld geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de [onderneming]”¹² en voldoen aan de beginselen van overeenstemming¹³ en voorzichtigheid¹⁴.

Indien de subsidie niet evenredig in resultaat wordt genomen, zou zij het bedrag van de geboekte afschrijving overschrijden:

Inresultaatname van de subsidie: 3.788 euro (= 125.000 euro / 33 jaar)
- Afschrijving van het bedrag opgenomen op rekening 27: 3.636 euro (= 120.000 euro / 33 jaar)
Resultaat: 152 euro

Zoals hierboven echter uiteengezet, zal de subsidie slechts 62,5 % van het totaal investeringsbedrag vertegenwoordigen, zodat de afschrijving op het gebouw in de regel de inresultaatname van de subsidie zou moeten compenseren.

Neemt de onderneming de subsidie evenredig in resultaat, dan bekomt zij als dusdanig het volgende resultaat:

Inresultaatname van de subsidie: 568 euro (= [125.000 euro / 33 jaar] * 15 %)
- afschrijving van het bedrag opgenomen op rekening 27: 3.636 euro (= 120.000 euro / 33 jaar)
Resultaat: - 3.068 euro

⁹ Koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, *BS*, 19 oktober 1976, p. 13470, voornamelijk p. 13498, Bijlage, Hoofdstuk II, Deel I, VI. *Ontvangen kapitaalsubsidies*

¹⁰ Geleidelijke afboeking van de subsidies via overboeking naar post ‘IV. C. Andere financiële opbrengsten’, volgens hetzelfde ritme als de afschrijvingen op de vaste activa voor de verwerving waarvan ze werden verkregen.

¹¹ Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, *BS*, 29 september 1983, p. 11893, voornamelijk p. 11906.

¹² Art. 24, lid 1 KB W.Venn.

¹³ Art. 33 KB W.Venn.

¹⁴ Art. 32 KB W.Venn.

Indien de onderneming het gebouw afwerkt in 200X+1¹⁵, dan zal zij bij de afsluiting van dat boekjaar de subsidie tegen 100 % van de uitgevoerde investering in resultaat nemen:

Inresultaatname van de subsidie: 3.788 euro (= [125.000 euro / 33 jaar] * 100 %) ¹⁶
- afschrijving op het gebouw: 24.242 euro (= 800 000 euro / 33 jaar) ¹⁷
Resultaat: - 20.454 euro

¹⁵ De onderneming zal het saldo van de verrichte werken opnemen op rekening 2210 *Gebouwen – aanschaffingswaarde*, i.e. een bedrag van 680.000 euro (800.000 euro - 120.000 euro). De onderneming zal daarna de werken opgenomen op rekening 270 en de afschrijvingen ervan opgenomen op rekening 279 respectievelijk overboeken op de rekeningen 2210 en 2219.

¹⁶ De inresultaatname van de subsidie gebeurt als volgt: (i) eerste inresultaatname van 568 euro (15 % van 3.788 euro); gecumuleerde inresultaatnames: 2/33) en (ii) tweede inresultaatname van 3.220 euro (85 % van 3.788 euro); gecumuleerde inresultaatnames: 1/33).

¹⁷ De afschrijving van het gebouw gebeurt als volgt: (i) eerste afschrijving van 3.636 euro (120.000 euro gedeeld door 33 jaar; gecumuleerde afschrijvingen: 2/33) en (ii) tweede afschrijving van 20.606 euro (680.000 euro gedeeld door 33 jaar; gecumuleerde afschrijvingen: 1/33).