

Accountancy & Tax

Speciale bijlage bij het driemaandelijks tijdschrift Accountancy & Tax www.iec-iab.be | Nr. 1/4



IAS 11

Onderhanden projecten in opdracht van derden

IAS 16

Materiële vaste activa

IAS 37

Voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa

Inhoud

Accountancy&Tax

Speciale bijlage bij het driemaandelijks tijdschrift
Accountancy&Tax Nr. 1/4

ADMINISTRATIE EN REDACTIE

IAB, Livornostraat 41, 1050 Brussel
Tel: +32 2 543 74 90 – Fax: +32 2 543 74 91
e-mail: info@iec-iab.be

REDACTIECOÖRDINATOR

M. Tilmant
e-mail: m.tilmant@iec-iab.be

SAMENSTELLING VAN DE WERKGROEP

B. Bruggeman, A. Claes, M. Claes, J.-M. Cougnon,
N. De Beule, J. De Blay, G. Delvaux, R. Lassaux, P. Raxhon,
I. Richelle, P. Rottiers, R. Verheyen, J. Verhoeye

UITGEVERS

Intersentia, Groenstraat 31, 2640 Morstel
www.intersentia.be
Anthemis, Chemin du Cyclotron 6, 1348 Louvain-la-Neuve
www.anthemis.be

ILLUSTRATOR COVER

D. Juchtmans

VERANTWOORDELIJKE UITGEVER

G. Delvaux, Livornostraat 41, 1050 Brussel

ISSN 1375-9876

MEDEDELING VOOR DE LEZERS

De auteurs, het redactiecomité en de uitgever streven naar betrouwbaarheid van de gepubliceerde informatie, waarvoor ze echter niet aansprakelijk kunnen worden gesteld. De opinieartikelen vertegenwoordigen de inzichten en mening van auteurs en dus niet noodzakelijk die van het Instituut of van het redactiecomité.

Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB)

Opgericht bij Wetten van 21 februari 1985
en 22 april 1999

UITVOEREND COMITÉ

Voorzitter: G. Delvaux
Ondervoorzitter: E. Vercammen
Secretaris-penningmeester: B. Vanderstichelen
Secretaris: C. Baert

RAAD

Voorzitter: G. Delvaux
Ondervoorzitter: E. Vercammen
Leden: C. Baert, A. Bert, M. Claes, C. Cloquet, J. De Blay,
I. Dierickx, M. Dumont, P. Jaillot, B. Vanderstichelen,
P. Van Dievoet, J. Van Wemmel, D. Van Zegbroeck

ALGEMEEN DIRECTEUR

E. Steghers

3 Editoriaal

De kern van het debat

4 Inleiding

De eerste analyses van de “Werkgroep
IAS/IFRS – Fiscaliteit” van het IAB

10 IAS 11

Onderhanden projecten in opdracht van derden

17 IAS 16

Materiële vaste activa

28 IAS 37

Voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen
en voorwaardelijke activa

De kern van het debat

Sinds 1 januari 2005 moeten de ongeveer 7000 beursgenoteerde ondernemingen zich voor het opmaken van hun geconsolideerde jaarrekening schikken naar de door de Europese Commissie goedgekeurde IAS/IFRS-standaarden. Het bedrijfsleven heeft dan ook resoluut gekozen voor deze rapporteringsstandaarden en de financiële staten aangepast aan de gewijzigde context. Het hoeft geen betoog dat het nieuwe referentiekader een fundamentele wijziging teweegbrengt: niet alleen voor de ondernemingen die deze nieuwe standaarden moeten toepassen, maar ook voor de accountants en de belastingconsulenten die instaan voor de implementatie. Dit gebeuren gaat evenmin voorbij aan de investeerders. In de wandelgangen wordt gefluisterd dat het nieuwe referentiekader hun visie bevoorrecht door de trend van de “financiering” van de economie op significante wijze te benadrukken. Ten slotte zullen ook alle andere “betrokken partijen” – het personeel, de klanten, de overheid en de burgers – geconfronteerd worden met de standaarden. Het zijn natuurlijk in eerste instantie de grote beursgenoteerde “geconsolideerde” ondernemingen en hun filialen, die de confrontatie moeten aangaan met de IFRS-problematiek.

Ook op nationaal vlak is het debat over de nieuwe boekhoudstandaarden – een debat dat volgens sommigen noodzakelijk is – niet uitgebleven. Zo werden in de rangen van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen drie werkgroepen opgericht die ertoe strekken ons boekhoudrecht kwalitatief te moderniseren in het licht van de IAS/IFRS-standaarden. Kort geschetst komt het erop neer dat bepaalde beginselen uit de internationale boekhoudnormen, indien nuttig, worden geïmplementeerd in de Belgische boekhoudwetgeving. Het spreekt voor zich dat een dergelijke evolutie, zelfs geleidelijk en voorspelbaar, dan ook de vraag oproept naar het behoud van de in België bestaande verwevenheid van het boekhoudrecht en het fiscaal recht. De vooropgestelde wijzigingen leiden immers niet alleen tot een aanpassing van de boekhoudkundige staten, maar ook tot een reflectie over het principe van de fiscale neutraliteit en het behoud van het traditionele boekhoudrecht als basis om de belastbare winst te bepalen.

De voorgaande vraagstelling en de kosten-batenanalyse van de aanpassing worden onmiskenbaar nog pregnanter vanuit het oogpunt van de kmo's. Voor deze groep van ondernemingen mag het hele proces immers niet gepaard gaan met onduidelijkheid en nieuwe formaliteiten. Dit zou immers disproportionele kosten meebrengen voor bedrijven met een gesloten kapitaalstructuur, zelfs al is het niet onwaarschijnlijk dat het vorig jaar gelanceerde en nog steeds lopende project van IFRS voor kmo's enige specifieke versoepelingen zal aanbrengen. Maar er mag niet worden getalmd! Om een omstandig en objectief antwoord te kunnen bieden aan de kmo's, hebben wij binnen het Instituut onze energie en kennis gebundeld en een Commissie “IAS – Fiscaliteit” opgericht. Zonder de IAS/IFRS-normen, waarvan de verdiensten onloochenbaar zijn, systematisch in twijfel te trekken, heeft deze werkgroep de opdracht na te gaan welke de (positieve of negatieve) effecten zouden zijn van de implementatie van een aantal bepalingen van deze nieuwe boekhoudkundige bijbel voor het bepalen van de belastbare grondslag. *In casu* heeft de werkgroep elf standaarden uitgekozen, in het bijzonder op basis van hun impact voor kmo's. Wij wensen dan ook een bijzonder woord van dank te richten aan alle leden van deze werkgroep, en in het bijzonder aan onze confrater Jos De Blay die met zijn gewaardeerde inzet het voorzitterschap heeft waargenomen. Het spreekt voor zich dat op die manier deze praktijkgerichte werkzaamheden in goede handen waren en in alle openheid konden verlopen, met enthousiasme, kennis en de wil om tot het uiterste te gaan. De eerste drie analyses die de werkgroep u in deze bijlage ter reflectie voorlegt, zijn er het beste bewijs van...

Wij zijn ervan overtuigd dat de onderhavige analyses, samen met deze die in een latere bijlage zullen worden gepubliceerd, concrete en betrouwbare elementen vormen voor de toekomstige debatten over de standaarden. In de kern van dit debat en van de inzet die deze problematiek in beweging heeft gezet, mogen onze beroepen niet ontbreken...

*Gérard Delvaux, Voorzitter
Erwin Vercammen, Ondervoorzitter*

De eerste analyses van de “Werkgroep IAS/IFRS – Fiscaliteit” van het IAB

Jos De Blay

Accountant – Belastingconsulent

1. Inleiding

De EG-Verordening 1606/2002 die voor elk boekjaar dat begint op of na 1 januari 2005 de IAS/IFRS-normen oplegt voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van beursgenoteerde ondernemingen¹ – zoals deze op Europees niveau zijn aangenomen overeenkomstig de procedure voorzien in de verordening – geeft de lidstaten in artikel 5 de mogelijkheid om de referentiestandaard IAS/IFRS te verplichten of toe te staan voor de statutaire rekeningen van alle vennootschappen.

Richtlijn 2003/51/EG van het Europees Parlement² en van de Raad van 18 juni 2003 ter aanpassing van de geldende communautaire boekhoudkundige richtlijnen, staat de lidstaten eveneens toe hun nationaal boekhoudrecht af te stemmen op de IAS/IFRS-standaarden.

2. Koninklijk Besluit van 18 januari 2005 houdende toepassing van de internationale boekhoudnormen: implementatie van de IAS/IFRS voor de geconsolideerde jaarrekeningen

Dit Koninklijk Besluit herneemt de verplichting voor de vennootschappen naar Belgisch recht waarvan de financiële instrumenten op afsluitdatum van de balans worden toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt, om hun geconsolideerde jaarrekening op te stellen volgens de door Europa goedgekeurde IAS/IFRS-normen.

Vennootschappen naar Belgisch recht waarvan alleen de schuldinstrumenten toegelaten zijn tot de handel op een gereglementeerde markt, alsook de vennootschappen waarvan de financiële instrumenten worden toegelaten tot de openbare handel in een derde land en die daartoe de internationaal aanvaarde normen hebben gebruikt vanaf een boekjaar

begonnen vóór 11 september 2002, krijgen de tijd tot het boekjaar dat begint op of na 1 januari 2007 om hun geconsolideerde jaarrekening op te maken volgens de door Europa goedgekeurde IAS/IFRS-normen.

Ten slotte breidt de wetgever de toepassing van de door Europa goedgekeurde IAS/IFRS-normen nog uit door ze voortaan ook toe te laten voor de opstelling van de geconsolideerde jaarrekening van niet-beursgenoteerde vennootschappen.

3. Wet van 13 januari 2006 tot wijziging van het Wetboek van Vennootschappen: invoering IAS/IFRS voor de enkelvoudige jaarrekening?

Intussen verscheen in het *Belgisch Staatsblad* van 20 januari 2006 (tweede editie) de Wet van 13 januari 2006 tot wijziging van het Wetboek van Vennootschappen.

Deze wet past het Belgisch jaarrekeningenrecht slechts gedeeltelijk aan de Europese *Moderniseringsrichtlijn* aan. Voorlopig wordt het Belgisch jaarrekeningenrecht niet in overeenstemming gebracht met de internationale IAS/IFRS-boekhoudnormen.

De Belgische wetgever heeft zich er immers toe beperkt enkel de dwingende bepalingen van de *Moderniseringsrichtlijn* om te zetten. In concreto wijzigt deze wet onder meer de artikelen 96 en 119 van het W.Venn. inzake het *jaarverslag*, en de artikelen 144 en 148 W.Venn. inzake het *commissarisverslag*.

Zoals hierboven vermeld, kunnen de lidstaten gebruik maken van de opties in de *Moderniseringsrichtlijn* om hun nationaal jaarrekeningenrecht (*in casu* het Belgisch jaarrekeningenrecht) in overeenstemming te brengen met de IAS/IFRS, *op een manier en tegen een snelheid die past bij de nationale omstandigheden*. Op die wijze zouden ook de ondernemingen die buiten het toepassingsgebied van de IAS-

¹ De ondernemingen waarvan de effecten op balansdatum zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt van een lidstaat.

² Bedoeld wordt de Europese Richtlijn 2003/51/EG van 18 juni 2003 ter modernisering van de jaarrekeningenrichtlijnen, *PB.* van 17 juli 2003,

nr. L 178, p. 16 e.v., verder in de tekst geciteerd als de *Moderniseringsrichtlijn*.

³ Zo verwijst het Wetboek van Vennootschappen een aantal keer naar het begrip “netto-actief”, onder meer bij de vaststelling van de uitkeerbare winst (art. 617 W.Venn.) of de vaststelling van het verlies van

verordening vallen en waarvoor het nationaal jaarrekeningenrecht blijft gelden, een jaarrekening kunnen opstellen die nauwer aanleunt bij IAS/IFRS.

Vermits de Belgische wetgever tot op heden enkel de dwingende bepalingen heeft ingevoerd blijft het Belgisch jaarrekeningenrecht voorlopig dus onverkort van toepassing op de enkelvoudige jaarrekening van zowel beursgenoteerde als niet-beursgenoteerde ondernemingen.

Het Belgisch jaarrekeningenrecht blijft voorlopig onverkort van toepassing op de enkelvoudige jaarrekening van zowel beursgenoteerde als niet-beursgenoteerde ondernemingen

3.1. Hinderpalen:

- *zwaardere rapporteringsverplichtingen,*
- *vennootschapsrechtelijke aspecten,*
- *en niet in het minst het principe van eenheid tussen het fiscaal recht en het jaarrekeningenrecht.*

Een aantal hinderpalen zorgt ervoor dat het Belgisch jaarrekeningenrecht niet zomaar kan worden aangepast aan de IAS/IFRS-boekhoudnormen.

Een eerste vaststelling is dat de IAS/IFRS-normen ontworpen zijn voor grote beursgenoteerde ondernemingen. Een volledige toepassing van deze normen zou er waarschijnlijk toe leiden dat de rapporteringsverplichtingen voor kmo's aanzienlijk zwaarder (versus te zwaar) worden.

Zonder een aantal vennootschapsrechtelijke gevolgen³ uit het oog te verliezen, kan ook niet worden voorbijgegaan aan de vaststelling dat in België *het principe van eenheid tussen het fiscaal recht en het jaarrekeningenrecht* geldt, waarbij het boekhoudkundig resultaat als basis dient voor het fiscaal resul-

het maatschappelijk kapitaal (art. 633 W.Venn.). Dit netto-actief wordt nu berekend volgens het Belgisch jaarrekeningenrecht. De eventuele invoering van IAS/IFRS zal zeker een invloed hebben op de bepaling van het netto-actief, en bijgevolg op het bedrag van de uitkeerbare

taat. Precies dit eenheidsprincipe dreigt bij een convergentie naar IAS/IFRS onder druk komen te staan.

Dit eenheidsprincipe steunt op twee pijlers: de *primauteit* van het boekhoudrecht en de fiscale neutraliteit.

De voornoemde *primauteit van het boekhoudrecht* houdt in dat de fiscus de boekhoudregels met betrekking tot de waarderingen, de afschrijvingen, de waardeverminderingen en de voorzieningen voor risico's en kosten aanneemt voor het bepalen van de belastbare basis, tenzij de fiscale wetgeving er uitdrukkelijk van afwijkt.

De *fiscale neutraliteit* gaat ervan uit dat elke wijziging ten aanzien van de voorheen aangenomen boekhoudregels fiscaal neutraal dient te verlopen. Een wijziging in de boekhoudregels mag bijgevolg geen wijziging van de belastbare grondslag tot gevolg hebben. Een eventuele convergentie naar de IAS/IFRS-normen kan leiden tot een relatief groot aantal uitzonderingen in de fiscale wetgeving t.o.v. het jaarrekeningenrecht. In dat geval zou de nauwe band tussen het boekhoudrecht en het fiscaal recht onder druk komen te staan.

3.2. Actie van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen

In die optiek heeft de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN) een aantal krachtlijnen voor een Belgisch beleid uitgewerkt met het oog op de Europese harmonisering en modernisering op basis van de IAS/IFRS-normen.⁴

Uitgaande van deze krachtlijnen heeft de CBN medio 2003 een publieke raadpleging georganiseerd over de toepassing van de IAS/IFRS-Verordening 1606/2002 en de convergentie van het Belgisch boekhoudrecht met de IAS/IFRS-standaarden. Deze raadpleging heeft uiteindelijk op 22 december 2003 geleid tot de publicatie van een aantal voorstellen voor een Belgisch beleid⁵ ter zake. In dat document pleit de CBN inzake de enkelvoudige jaarrekening onder andere voor de oprichting van een IAS/IFRS-Forum voor studie en overleg. De activiteiten van dit Forum spitsen zich toe op drie thema's (vennootschapsrecht, kmo's en fiscaliteit), en baseren zich op een inventaris van de verschillen tussen de IAS/IFRS-normen en de Belgische normen van toepassing op de statutaire jaarrekeningen.

winst en op de toepassing van de zogenaamde 'alarmprocedure' van art. 633 W.Venn.

⁴ 'Evolutie van het Belgische jaarrekeningenrecht in de context van het Europese harmoniseringsbeleid op basis van de International Account-

3.3. De drie werkgroepen van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen

De eerste werkgroep “IAS/IFRS – Statutaire Jaarrekening – KMO” onderzocht in hoeverre een modernisering van het Belgisch statutair jaarrekeningenrecht op basis van bepaalde concepten en principes van de IAS/IFRS-normering wenselijk is, rekening houdend met de specifieke situatie van kmo’s.

De tweede werkgroep “IAS/IFRS – Vennootschapsrecht”, opgericht binnen het departement FOD Justitie, bestudeerde de potentiële invloed van de IAS/IFRS-normen op het vennootschapsrecht. Beide werkgroepen stelden een tussentijds verslag op.

Eind 2004 werd een derde werkgroep “IAS/IFRS – Fiscaal Recht” opgericht. De belangrijkste opdracht van de werkgroep was te onderzoeken wat de fiscale weerslag van mogelijke aanpassingen van het Belgisch statutair jaarrekeningenrecht op basis van de IAS/IFRS-normen kan zijn. Daarbij werd uitgegaan van het standpunt dat de nauwe, logische band die traditioneel bestaat tussen het fiscaal recht en het statutair jaarrekeningenrecht behouden blijft.

Intussen is deze derde werkgroep meermaals samengekomen en heeft ze voorlopige conclusies opgesteld, hierbij opmerkend dat de werkgroep niet bevoegd is om zich uit te spreken over de opportuniteit van de invoering van aanpassingen aan het statutair jaarrekeningenrecht.

Vooraleer nog in de loop van dit jaar volledige en definitieve conclusies aan de regering worden voorgelegd, zal er overleg tussen de drie werkgroepen plaatsvinden.

We durven te hopen dat de werkgroepen van de Commissie, en vooral de werkgroep “IAS/IFRS – Fiscaal Recht” er bij hun conclusies en adviezen aan de regering rekening mee houden dat het ondernemingsnetwerk in België een belangrijk aantal kmo’s telt en dat deze ondernemingen niet in een avontuur mogen worden gestort van onvoldoend doordachte wijzigingen van ons boekhoudrecht, wat een onrendabele verhoging van de werklast en implementatiekosten meebrengt voor deze kleinere ondernemingen: een verhoging van werklast en kosten, die mogelijk zelfs niet zal leiden tot een getrouwer beeld van de jaarrekening.⁶

Zonder vooruit te willen lopen op de conclusies en adviezen van deze werkgroepen van de Commissie voor Boek-

houdkundige Normen kunnen we intussen niet voorbijgaan aan deze ‘culturele revolutie’ in het jaarrekeningenrecht. Deze ‘culturele revolutie’ is niet enkel van groot belang voor de ondernemingen, maar ook voor hun bevoorrechte gesprekspartners, zoals de kabinetten van accountants en belastingconsulenten.

Een onvoldoend door-dachte invoering van de IAS/IFRS-normen zal mogelijk een onrendabele verhoging van de werklast en implementatiekosten meebrengen voor de kmo’s

Wil de accountant/belastingconsulent zijn cliënten degelijk begeleiden in deze nieuwe evolutie, dan moet hij meer dan ooit zijn kennis bijschaven en de nieuwe materie beheersen.

4. Actie van het IAB: oprichting van een “Werkgroep IAS/IFRS – Fiscaliteit”

Het Instituut zag onmiddellijk het nut in van een geactualiseerde informatie en werkmethode en stelt een constructief en objectief beraad voor aan de regering over de mogelijke fiscale gevolgen van het (verplicht of facultatief) gebruik van de IAS/IFRS-normen bij de opstelling van de statutaire jaarrekeningen.

In dat kader richtte het IAB in 2005 binnen de Commissie Belastingconsulenten de “Werkgroep IAS/IFRS – Fiscaliteit” op, met als doel een aantal werkmiddelen ter beschikking te stellen van de leden.

ting Standards (IAS): Krachtlijnen voor een Belgisch beleid’, zie www.cnc-cbn.be/NL/Documents/IAS.NL.pdf.

⁵ Voorstellen van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen betreffende het Belgisch beleid inzake IAS/IFRS-normen voor de handels- en

industriële ondernemingen, zie www.cnc-cbn.be/NL/Documents/IAS-PropositionsNL.pdf.

⁶ G. DELVAUX, “Invoering van de IAS-normen op 1 januari 2005, Een ware ommekeer in de Europese boekhoudregels”, *Accountancy&Tax*, nr. 4/2004, p. 16 e.v.

4.1. Werkzaamheden van de “Werkgroep IAS/IFRS – Fiscaliteit” van het IAB

De eerste vergadering van de IAB-werkgroep vond plaats in 2005 en met de bijdrage van professor De Lembre en mevrouw Van Haver, respectievelijk voorzitter van de werkgroep “IAS – Statutaire Jaarrekening – KMO” en lid van de werkgroep “IAS/IFRS - Vennootschapsrecht”, werd een overzicht geschetst van de ‘moderniseringscircuits’ die men voor deze twee domeinen in het licht van de IAS/IFRS-normen kan volgen. De heer Jean Baeten (VBO) ging tijdens deze vergadering dieper in op de fiscale problematiek (neutraliteit) van de potentiële convergentie, rekening houdend met de nauwe band die bestaat tussen het Belgisch fiscaal recht en het Belgisch boekhoudrecht.

De accountant/belastingconsulent moet zijn kennis bijschaven om zijn cliënten te kunnen begeleiden

4.2. Mogelijke fiscale impact van een aantal IAS/IFRS-normen?

De werkgroep besliste een reeks technische nota’s voor te bereiden over geselecteerde IAS/IFRS-normen, waarvan de toepassing vooral in de kmo’s een fiscale impact kan hebben.

1. Onderhanden projecten in opdracht van derden (bouwcontracten)
2. Voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa
3. Materiële vaste activa
4. Voorraden
5. Lease-overeenkomsten (opstal en erfpacht)

6. Boeking van de overheidssubsidies en informatiever-schaffing over overheidssteun
7. Gevolgen van wisselkoerswijzigingen
8. Bijzondere waardevermindering van activa
9. Immateriële vaste activa
10. Bedrijfscombinaties
11. Fair value implicatie (o.a. vastgoedbeleggingen)

De opstelling van de teksten werd verdeeld onder de verschillende leden van de werkgroep en elke geselecteerde norm maakte het voorwerp uit van volgend analyseschema: vergelijking tussen de IAS/IFRS-normen en het Belgisch boekhoudrecht, identificatie van de verschillen en fiscale discrepanties, voorbeelden.

Uit de eerste algemene besprekingen is reeds gebleken dat de verschillen met fiscale impact zich voornamelijk situeren op het vlak van waarderingsmethoden, daaraan gerelateerd verschillen inzake de erkenning/opname van opbrengsten (‘revenue recognition’) en voorzieningen.

Indien aanvaard wordt dat deze verschillen een fiscale impact hebben, die het principe van de fiscale neutraliteit *a priori* op de helling zet, moet worden onderkend dat deze verschillen veelal tijdelijk van aard zijn en dat de regularisatie ervan op kortere of langere termijn zou moeten worden uitgevlakt via uitgestelde belastingen.

Het fiscale neutraliteitsprincipe, of het gebrek eraan, is van groot belang en kan vooral een positieve of negatieve, in het bijzonder onder meer financiële, invloed hebben op microniveau, *in casu* op de individuele onderneming of op elke ondernemingsverrichting, en op macroniveau, *in casu* op het niveau van de staatsbegroting.

In dit kader zijn de meeste beursanalisten het erover eens dat de toepassing van de IAS/IFRS-regels zal leiden tot een grotere volatiliteit van het eigen vermogen en van de resultaten van de ondernemingen. In een stabiele conjunctuur zou de budgettaire (fiscale) impact van een veralgemeende invoering van de IFRS-regels voor de statutaire jaarrekeningen op de staatsbegroting mogelijk relatief beperkt kunnen zijn. Maar of de ondernemingen enerzijds en het evenwicht van de staatsbegroting anderzijds op termijn gebaat

zijn met deze grotere volatiliteit is nog de vraag. Dit gegeven onderstreept nogmaals het grote belang van het fiscale neutraliteitsprincipe.

Indien de wetgever op termijn zou kiezen voor een gehele of gedeeltelijke invoering van de IAS/IFRS-normen in het Belgisch jaarrekeningenrecht, dan kan de fiscale neutraliteit worden behouden via de omweg van correcties in de aangifte in de vennootschapsbelasting. Dit zou er ongetwijfeld toe leiden dat de aangifte aanzienlijk complexer wordt. Een andere mogelijkheid bestaat erin de belastingplichtige te verplichten een overeenstemmingstabel op te stellen of, nog meer verregaand, een fiscale balans op te maken.

In elk geval lijkt de opstelling van een voorafgaande kosten-batenanalyse ons onontbeerlijk, indien geopteerd wordt om het Belgisch jaarrekeningenrecht aan te passen aan de IAS/IFRS-normen. De complexiteit van de IFRS-regels is mijns inziens onaangepast aan de wereld van de kmo's, zodat het overbodig en onaangepast zou zijn om dezelfde boekhoudkundige regels op te leggen aan kleinere privé-ondernemingen als aan grote, dikwijls multinationale, groepen.⁷

4.3. De eerste analyses

In deze bijlage vindt u de resultaten van de eerste analyses van de werkgroep, namelijk:

1. **IAS 11: Onderhanden projecten in opdracht van derden (bouwcontracten)**
2. **IAS 16: Materiële vaste activa**
3. **IAS 37: Voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa**

De overige analyses zullen verder in de loop van 2006 en 2007 worden gepubliceerd.

De opgestelde teksten willen, wat betreft de analyse van de verschillen met fiscale impact, exemplarisch een licht werpen en de aandacht trekken op een aantal opmerkelijke fiscale discrepanties tussen het Belgisch jaarrekeningenrecht en de IAS/IFRS-normen. In het kader van de opdracht van de werkgroep (de publicatie van een aantal technische teksten voor de leden) zullen niet alle fiscale distorsies *in ex-*

tenso worden besproken. Een exhaustieve lijst opstellen zou binnen de vooropgestelde tijdslimiet en binnen het opzet van een elftal analyses immers onhaalbaar zijn. Het geheel van de IFRS-regels bestaat uit honderden bladzijden zeer gedetailleerde regelgeving.

In de niet-exhaustieve lijst van verschillen met fiscale impact springen onder meer volgende punten in het oog:

IAS 11: Onderhanden projecten in opdracht van derden

Onder IAS/IFRS komen de kosten en opbrengsten in de resultatenrekening op basis van de afwerkingsgraad van het project ('percentage of completion method'). De 'completed contract method' kan dan niet in aanmerking worden genomen. Verder voorziet het Belgisch boekhoudrecht de mogelijkheid om onrechtstreekse productiekosten niet op te nemen in de vervaardigingsprijs.

IAS 16: Materiële vaste activa

Onder IAS/IFRS kent men het begrip 'restwaarde'. Onder IFRS kan niet worden afgeschreven op deze restwaarde. Onder het Belgisch boekhoudrecht is dit wel mogelijk. Fiscaal versnelde of degressieve afschrijvingen zoals ze nu worden aanvaard onder het Belgisch boekhoudrecht (voor fiscale doeleinden maximaal 40 %), zullen onder IFRS niet meer mogelijk zijn. Bijgevolg zal over een langere termijn moeten worden afgeschreven. Bij IFRS is het de gebruiksduur die bepalend is en ieder bestanddeel van een materieel vast actief met een substantiële kostprijs in relatie tot de totale kostprijs van het actief dient afzonderlijk te worden afgeschreven (componentenbenadering), terwijl het voor het Belgisch boekhoudrecht gaat om een consistente toepassing van afschrijvingspercentages. In dit verband kan worden verwezen naar de gebruikelijke afschrijvingstermijnen van de fiscale administratie. Verder voorzien het Belgisch boekhoudrecht en de Belgische fiscale wetgeving een grotere mogelijkheid tot het activeren van bijkomende kosten, die in voorkomend geval evenwel ineens worden afgeschreven of bij gelijke fracties zonder onderbreking over het aantal jaren dat de belastingplichtige bepaalt. Bij IFRS kunnen als bijkomende kosten enkel de kosten die direct met de aankoop gelinkt

⁷ De IASB heeft dit probleem ondertussen onderkend door het project van internationale standaarden voor kleine en middelgrote bedrijven (IAS-SME's) te lanceren. Vandaag is het niet te voorspellen waartoe dit project zal leiden en zeker niet of er een aanzienlijke vereenvoudiging komt voor dit type van bedrijven. De IASB heeft een definitie van kmo's

(SME) die niet overeenstemt met de definitie van kmo's in het Belgisch vennootschaps- of fiscaal recht. De specifieke normen voor de kmo's, waaraan de IASB momenteel werkt, zouden gefinaliseerd moeten worden in 2007.

zijn, worden geactiveerd in de mate dat zij overeenstemmen met de economische realiteit en dit met uitsluiting van administratie- en andere algemene overheadkosten. Er zijn ook verschillen op te merken inzake het aanvangsmoment van de afschrijving, ...

IAS 37: Voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa

Het meest in het oog springende verschilpunt van deze norm is dat de definitie van voorzieningen restrictiever is onder IAS/IFRS, door met name de provisies voor grote herstellingen en groot onderhoud uit te sluiten.

Convergentie naar de IAS/IFRS-normen kan leiden tot een relatief groot aantal uitzonderingen in de fiscale wetgeving ten overstaan van het jaarrekeningsrecht

5. Werkgroep “IAS/IFRS – Fiscaal Recht – FOD Financiën”

Tot slot herhalen we nog even dat het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten ook actief heeft deelgenomen aan de werkzaamheden van de werkgroep “IAS/IFRS – Fiscaal Recht – FOD Financiën”. De vergaderingen die in de loop van het jaar 2005 werden georganiseerd, brachten de vertegenwoordigers van het VBO en de professionele boekhoudkundige en fiscale instituten (IAB-BIBF) samen met de vertegenwoordigers van de FOD Financiën en de Commissie voor Boekhoudkundige Normen. Zoals eerderesignaleerd, werd op 15 maart 2006 een tussentijds verslag van deze werkgroep unaniem goedgekeurd. In dat verslag werd in het bijzonder gewezen op de noodzaak van een overleg tussen de werkgroepen, vooraleer de volledige en definitieve conclusies aan de regering zouden worden overgemaakt.

6. Conclusie

Uit wat voorafgaat kan worden afgeleid dat de accountants en de belastingconsulenten de problematiek van de IAS/IFRS niet mogen negeren. Het is immers niet onwaarschijnlijk dat de boekhoudkundige harmonisatie op Europees niveau ons intern boekhoudrecht in een niet al te verre toekomst zal beïnvloeden.

Uit de eerste analyses van de werkgroep “IAS/IFRS – Fiscaliteit” blijkt overduidelijk dat niet kan worden voorbijgegaan aan de mogelijke belangrijke boekhoudkundige en fiscale impact van een eventueel ongenueanceerde of ondoordachte invoering van de IAS/IFRS-regels voor de statutaire jaarrekening van de Belgische ondernemingen.

Het belang van de kmo's mag in dit kader niet worden geschaad door hun een al te complexe regelgeving op te leggen, die de werklast en de kosten zouden verhogen.

In de eerstvolgende bijzondere edities hopen wij u de overige analyses van de werkgroep te kunnen brengen.

Langs deze weg wens ik – mede in naam van de Raad van het IAB – alle leden van de “Werkgroep IAS/IFRS – Fiscaliteit” van het IAB te danken voor hun persoonlijke inzet en constructieve deelname aan de vergaderingen van de werkgroep en voor hun bijzondere inspanningen bij het uitschrijven van de technische analyses rond de elf IAS/IFRS-normen.

Commissie Belastingconsulenten

Samenstelling van de “Werkgroep IAS/IFRS – Fiscaliteit”

Voorzitter

Jos De Blay

Nederlandstalige leden

Bernard Bruggeman

André Claes

Nancy De Beule

Patrick Rottiers

Ria Verheyen

Jan Verhoeye

Franstalige leden

Micheline Claes

Jean-Marie Cougnon

Gérard Delvaux

Roger Lassaux

Philippe Raxhon

Isabelle Richelle

IAS 11: ONDERHANDEN PROJECTEN IN OPDRACHT VAN DERDEN

1. Doelstelling

IAS 11 dient te worden toegepast bij de administratieve verwerking van onderhanden projecten in opdracht van derden in de jaarrekening van aannemers. Op deze wijze definieert IAS 11 haar toepassingsgebied. In praktijk betreft het 'de bestellingen in uitvoering' zoals voorzien in het KB van 30 januari 2001.

De bedoeling van dit artikel is enerzijds om een vergelijking te maken tussen het Belgisch boekhoudrecht en IAS/IFRS op het vlak van de bestellingen in uitvoering. Anderzijds zal de nadruk gelegd worden op de verschillen die een impact zouden kunnen hebben op de fiscale berekening, dus vooral de verschillen met resultaatseffect.

2. Vergelijking IAS/IFRS met Belgisch boekhoudrecht

	IAS/IFRS DEFINITIES	BELGISCH BOEKHOUDRECHT DEFINITIES	
IAS 11.3	<p>Een 'onderhanden project in opdracht van derden' is een specifiek onderhandelde overeenkomst voor de constructie van een actief of combinatie van activa die qua ontwerp, technologie, functie of uiteindelijk doel of gebruik nauw samenhangen of onderling afhankelijk zijn.</p> <p>Een onderscheid wordt gemaakt tussen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vasteprijscontract: contractant gaat akkoord met een vaste contractprijs of een vaste prijs per gepresteerde eenheid, in sommige gevallen onderhevig aan kostenclausules; en • Kostprijs-plus-contract: aannemer wordt vergoed voor toegestane of anderszins gedefinieerde kosten, vermeerderd met een percentage van deze kosten of een vaste vergoeding. 	<p>Bestellingen in uitvoering:</p> <ul style="list-style-type: none"> • het onderhanden werk dat voor rekening van een derde op bestelling wordt uitgevoerd en waarvoor nog geen oplevering is geschied; • de goederen in bewerking die voor rekening van een derde op bestelling worden gemaakt en die nog niet werden geleverd, tenzij het gaat om seriewerk; • dienstprestaties die voor rekening van een derde op bestelling worden uitgevoerd en die nog niet werden geleverd, tenzij het gaat om een standaardtype van dienstprestaties. <p>Een belangrijk element om te bepalen of het om een bestelling in uitvoering gaat of om voorraad ligt in het feit of er al dan niet een specifieke opdracht is of dat het gaat om seriewerk. Elementen die op een standaardwijze worden geproduceerd en die vergelijkbare eigenschappen hebben, worden als voorraden geclassificeerd.</p>	KB 30.01.2001, art. 95
IAS 11.7 - 10	<p>Combinatie en segmentering</p> <p>In principe wordt de standaard afzonderlijk toegepast op ieder onderhanden project. In bepaalde situaties is het echter noodzakelijk om het contract te segmenteren of het samen met andere projecten te evalueren.</p> <p>Contracten dienen gesegmenteerd te worden als het contract een aantal activa behelst en indien:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. voor elk actief afzonderlijke voorstellen zijn ingediend; 2. er over elk actief afzonderlijk is onderhandeld en de aannemer en de opdrachtgever de mogelijkheid hebben om dat gedeelte van het project m.b.t. elk actief te accepteren of te weigeren; en 	<p>Deze problematiek wordt in het Belgisch boekhoudrecht niet expliciet behandeld (het concept 'getrouw beeld' wel).</p>	KB 30.01.2001, art. 24

	<p>3. de kosten en opbrengsten van elk actief kunnen worden geïdentificeerd.</p> <p>De constructie van een bijkomend actief dient te worden behandeld als een afzonderlijk onderhanden project in opdracht van derden indien:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. het actief qua ontwerp, technologie of functie aanzienlijk verschilt van het actief of de activa die door het oorspronkelijke project worden gedekt; of 2. de prijs van het actief is overeengekomen zonder rekening te houden met de oorspronkelijke projectprijs. <p>Een groep van projecten, ongeacht of deze projecten worden uitgevoerd in opdracht van één of meer opdrachtgevers, dient als één onderhanden project in opdracht van derden te worden beschouwd indien:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. over de groep projecten is onderhandeld als één pakket; 2. de projecten zo nauw met elkaar samenhangen dat ze in werkelijkheid deel uitmaken van één enkel project met een globale winstmarge; en 3. de projecten gelijktijdig of na elkaar worden uitgevoerd. 		
IAS 11.11 en 16	<p>Opbrengsten en kosten</p> <p>Opbrengsten uit hoofde van onderhanden projecten in opdracht van derden dienen te omvatten: het aanvankelijke bedrag van de opbrengsten dat in het contract is overeengekomen plus – in zoverre het waarschijnlijk is dat zij tot opbrengsten zullen leiden en ze op betrouwbare wijze kunnen worden gewaardeerd – de wijzigingen in projectwerk, claims en aanmoedigingspremies.</p> <p>Kosten uit hoofde van onderhanden projecten in opdracht van derden dienen te omvatten: de kosten die rechtstreeks verband houden met het specifieke project, de kosten die kunnen worden toegewezen aan de globale activiteiten van het project en die kunnen worden toegerekend aan het contract en die andere kosten die volgens de voorwaarden van het contract specifiek aan de opdrachtgever kunnen worden aangerekend.</p>	<p>Opbrengsten en kosten</p> <p>Het Belgisch boekhoudrecht geeft geen definitie van de opbrengsten uit contracten. Het concept van 'getrouw beeld' is niet in conflict met de definitie onder IAS.</p>	KB 30.01.2001, art. 24
		<p>De vervaardigingsprijs omvat naast de aanschaffingskosten van grondstoffen, verbruiksgoederen en hulpstoffen, de productiekosten die rechtstreeks aan het individuele product of aan de productengroep toerekenbaar zijn, evenals het evenredig deel van de productiekosten die slechts onrechtstreeks aan het individuele product of aan de productengroep toerekenbaar zijn, voor zover deze kosten op de normale productieperiode betrekking hebben. Het staat de vennootschappen echter vrij deze onrechtstreekse productiekosten niet geheel of gedeeltelijk in de vervaardigingsprijs op te nemen; in geval van deze mogelijkheid wordt gebruik gemaakt, wordt zulks in de toelichting vermeld.</p>	KB 30.01.2001, art. 37

	IAS/IFRS DEFINITIES	BELGISCH BOEKHOUDRECHT DEFINITIES	
IAS 11.17	IAS 11.17 geeft voorbeelden van kosten die rechtstreeks verband houden met een specifiek project.	In het Belgisch boekhoudrecht worden geen expliciete voorbeelden gegeven van kosten die al dan niet kunnen worden toegerekend. De voorbeelden gegeven in IAS 11 zijn niet in conflict met de principes van het getrouw beeld en voorzichtigheid van het Belgisch boekhoudrecht.	CBN 126/5
IAS 11.18	IAS 11.18 geeft aan welke kosten kunnen worden toegewezen aan de globale activiteiten van het contract en kunnen worden toegerekend aan het specifieke project.	Financiële kosten mogen worden opgenomen in de vervaardigingsprijs van voorraden en bestellingen in uitvoering waarvan de productie meer dan één jaar bestrijkt.	
IAS 11.20	IAS 11.20 geeft voorbeelden van kosten die niet kunnen worden toegerekend aan een project.		
IAS 11.22 - 35	<p>Opname van kosten en opbrengsten – winsterkenning</p> <p>Indien het resultaat van een onderhanden project van derden op een betrouwbare wijze kan worden ingeschat, dienen de opbrengsten en kosten uit hoofde van onderhanden projecten in opdracht van derden die verband houden met het project respectievelijk te worden opgenomen als baten en lasten, volgens het stadium van voltooiing van de projectactiviteiten op de balansdatum ('percentage of completion').</p> <p>Ingeval van een vasteprijscontract kan het resultaat van een onderhanden project op betrouwbare wijze worden ingeschat indien alle voorwaarden zijn vervuld:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. de totale opbrengsten kunnen betrouwbaar worden gewaardeerd; 2. het is waarschijnlijk dat de economische voordelen m.b.t. het project naar de onderneming zullen vloeien; 3. de vereiste projectkosten om het contract te voltooien en het stadium van voltooiing van het project op balansdatum kunnen betrouwbaar worden gewaardeerd; en 4. de projectkosten die aan het contract zijn toe te rekenen kunnen duidelijk worden bepaald en betrouwbaar worden gewaardeerd, zodat de werkelijk bestede projectkosten kunnen worden vergeleken met de voorcalculatie. <p>In geval van een kostprijs-plus-contract kan het resultaat van een onderhanden project op betrouwbare wijze worden ingeschat indien alle voorwaarden zijn vervuld:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. het is waarschijnlijk dat de economische voordelen m.b.t. het contract naar de vennootschap zullen vloeien; en 	<p>Winsterkenning</p> <p>De bestellingen in uitvoering worden gewaardeerd tegen vervaardigingsprijs en vermeerderd, naarmate de productie of de werkzaamheden vorderen, met het verschil tussen de in de overeenkomst bepaalde prijs en de vervaardigingsprijs, wanneer dit verschil met voldoende zekerheid als verworven mag worden beschouwd ('percentage of completion'); een vennootschap kan echter ook als regel aannemen de bestellingen in uitvoering of bepaalde soorten daarvan op de balans te blijven boeken tegen hun vervaardigingsprijs ('completed contract method').</p> <p>In dit laatste geval wordt de winst erkend op het moment van voorlopige oplevering van het project.</p>	KB 30.01.2001, art. 71

	<p>2. de projectkosten die aan het contract zijn toe te wijzen, ongeacht of ze specifiek terugbetaalbaar zijn, kunnen duidelijk en betrouwbaar worden gewaardeerd.</p> <p>Als het resultaat van een onderhanden project niet op betrouwbare wijze kan worden ingeschat:</p> <ol style="list-style-type: none"> dienen opbrengsten alleen te worden opgenomen tot het bedrag van de gemaakte projectkosten die naar waarschijnlijkheid worden gedekt door de opbrengsten uit het project; en dienen de projectkosten als last te worden opgenomen in de periode waarin ze zijn gemaakt. 		
IAS 11.36 - 37	<p>Verwachte verliezen</p> <p>Als de totale projectkosten naar alle waarschijnlijkheid hoger zullen liggen dan de totale projectopbrengsten dienen de verwachte verliezen onmiddellijk als last te worden opgenomen.</p> <p>Het bedrag van dergelijk verlies wordt bepaald ongeacht:</p> <ol style="list-style-type: none"> of het werk al dan niet is aangevangen; het stadium van voltooiing van het project; of het bedrag aan winst dat verwacht wordt op andere projecten die conform alinea 9 (combinatie) niet worden behandeld als één enkel onderhanden project. 	<p>Verwachte verliezen</p> <p>Waardeverminderingen worden toegepast indien de vervaardigingsprijs, vermeerderd met het geraamde bedrag van de nog te maken kosten, hoger is dan de in de overeenkomst bedongen prijs.</p> <p>Aanvullende waardeverminderingen worden geboekt om rekening te houden hetzij met de evolutie van de realisatie- of marktwaarde, hetzij met de risico's inherent aan de aard van de betrokken producten of van de gevoerde activiteit.</p> <p>Voor risico's en kosten verbonden aan de verdere uitvoering van bestellingen worden, overeenkomstig de artikelen 33, 51, 53, 54 en 55 voorzieningen gevormd, voor zover deze niet gedekt zijn door de waardeverminderingen.</p>	KB 30.01.2001, art. 72
IAS 11.42 - 44	<p>Presentatie balans – resultatenrekening</p> <p>Balans</p> <ul style="list-style-type: none"> het brutobedrag dat door de opdrachtgevers is verschuldigd het brutobedrag dat aan de opdrachtgevers is verschuldigd <p>Het brutobedrag dat door de opdrachtgevers is verschuldigd is het nettobedrag van:</p> <ul style="list-style-type: none"> de som van de gemaakte kosten en de opgenomen winst; verminderd met de som van opgenomen verliezen en uitgeschreven facturen naar rata de voortgang van het werk <p>voor projecten waarvan gemaakte kosten plus opgenomen winst minus opgenomen verliezen de gefactureerde bedragen overschrijden.</p>	<p>Presentatie balans – resultatenrekening</p> <p>Balans</p> <p>De vervaardigingsprijs van de bestellingen in uitvoering plus de erkende winsten minus de erkende verliezen worden als afzonderlijk actief bestanddeel op de balans opgenomen. Ontvangen vooruitbetalingen worden op het passief van de balans opgenomen.</p> <p>Compensatie tussen deze activa en verplichtingen is niet toegelaten.</p> <p>Uitzondering: bouwsector waar de minister conform de voorschriften van IAS 11.42 - 44 compensatie tussen vervaardigingsprijs (plus winsten minus verliezen) en ontvangen vooruitbetalingen toelaat (te evalueren per project).</p>	KB 30.01.2001, art. 25, CBN 132/6

	IAS/IFRS DEFINITIES	BELGISCH BOEKHOUDRECHT DEFINITIES	
	<p>Het brutobedrag dat aan de opdrachtgevers is verschuldigd is het nettobedrag van:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de som van de gemaakte kosten en de opgenomen winst; verminderd met • de som van opgenomen verliezen en uitgeschreven facturen naar rata de voortgang van het werk voor projecten waarvan de gefactureerde bedragen de gemaakte kosten plus opgenomen winst minus opgenomen verliezen overschrijden. 		
IAS 11.42 - 44	<p>Resultatenrekening</p> <ul style="list-style-type: none"> • het bedrag van de winsten/verliezen erkend in de periode 	<p>Resultatenrekening</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zolang het project niet is opgeleverd wordt in de resultatenrekening (bedrijfsopbrengsten) de wijziging van het saldo van de bestellingen in uitvoering opgenomen. • Bij de oplevering worden de bestellingen in uitvoering geannuleerd tegenover de bedrijfsopbrengsten en de ontvangen vooruitbetalingen worden in de omzet opgenomen. 	
IAS 11.39 - 40	<p>Toelichting</p> <p>Volgende informatie dient opgenomen te worden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de opbrengsten uit hoofde van onderhanden projecten die in de verslagperiode als baten zijn opgenomen; • de gebruikte methode voor de bepaling van de opbrengsten uit hoofde van het onderhanden project, die in de verslagperiode zijn opgenomen; en • de gebruikte methoden voor de bepaling van het stadium van voltooiing van onderhanden projecten. <p>Ten aanzien van de onderhanden projecten per balansdatum dient te worden vermeld:</p> <ul style="list-style-type: none"> • het totale bedrag van de tot dan toe gemaakte kosten en opgenomen winsten (minus reeds opgenomen verliezen) • het totaal van ontvangen voorschotten • het totaal van de ingehouden bedragen. 	<p>Toelichting</p> <p>In de toelichting bij de jaarrekening dient opgenomen te worden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • waarderingsregels m.b.t. bestellingen in uitvoering • indien de onrechtstreekse productiekosten niet geheel of gedeeltelijk worden opgenomen in de vervaardigingsprijs dient dit in de toelichting te worden vermeld • het opnemen van rente op vreemd vermogen in de aanschaffingswaarde wordt bij de waarderingsregels in de toelichting vermeld. 	KB 30.01.2001, art. 71, 37, 38

3. Belangrijkste verschillen tussen het Belgisch boekhoudrecht en de International Financial Reporting Standards (IFRS)

Op basis van bovenvermelde vergelijking kunnen we stellen dat de belangrijkste verschillenpunten, naast het feit dat IAS meer definities en voorbeelden geeft, tussen IAS 11 en het Belgisch boekhoudrecht zijn:

- De kosten en opbrengsten van een project komen in de resultatenrekening op basis van de afwerkingsgraad van het project ('percentage of completion method'). De 'completed contract method' kan niet weerhouden worden onder IAS. Indien de onderneming het resultaat van het contract niet kan ramen, kan geen winst worden genomen. Van zodra echter de onzekerheid wegvalt, dient de winst erkend te worden volgens de 'percentage of completion method'.
- Onder Belgisch boekhoudrecht is de mogelijkheid voorzien om onrechtstreekse productiekosten niet op te nemen in de vervaardigingsprijs. Deze optie is er niet onder IAS 11.

4. Implicaties van de toepassing van de IFRS op onderhanden projecten in opdracht van derden voor de Belgische fiscaliteit

De impact van een overgang van Belgisch boekhoudrecht naar IAS/IFRS zal afhangen van de opties die onder het Belgisch stelsel werden genomen:

- Indien geopteerd werd voor de 'percentage of completion method' en voor de opname van onrechtstreekse productiekosten in de vervaardigingsprijs van de bestellingen in uitvoering zal de impact quasi nihil zijn;
- Indien dit echter niet het geval is, zal er een 'timing difference' ontstaan waarvan de impact, afhankelijk van de specifieke situatie, aanzienlijk kan zijn.

5. Voorbeeld

5.1. Een onderneming X heeft per einde boekjaar 2005 een bestelling in uitvoering. We veronderstellen dat er per einde 2004 geen bestellingen in uitvoering waren.

Waarde bestellingen in uitvoering volgens 'completed contract method'	100
Waarde bestellingen in uitvoering volgens 'percentage of completion method' (waarvan dus 20 de toegerekende winst is)	120
Belastingvoet	30 %

De indirecte kosten worden volledig gedekt door de inkomsten. Er zijn geen verworpen uitgaven of andere fiscale correcties.

De bestelling wordt opgeleverd in 2006. De winst op het project bedraagt in totaal 40.

Uitwerking

	Completed contract method	% of completion	Verschil
2005			
Resultaat voor belastingen	0	20	20
Belastingen 30 %	0	-6	-6
Resultaat van het boekjaar 2005	0	14	14
2006			
Resultaat voor belastingen	40	20	-20
Belastingen 30 %	-12	-6	6
Resultaat van het boekjaar 2006	28	14	-14
Impact over de jaren 2005 en 2006			0

Conclusie

De impact van een wijziging in het principe van de waardering van bestellingen in uitvoering heeft in dit geval effect op:

- de financiering van de belastingen ('timing difference'),
- een eventuele mogelijkheid om over 2005 resultaten uit te keren en
- de berekening van de notionele interestafrek (in geval van reservering van winsten).

5.2. Zelfde voorbeeld als in 5.1., maar in de veronderstelling dat er per einde boekjaar 2004 ook bestellingen in uitvoering waren waarvan het totale resultaat in 2005 een bedrag van 10 euro was waarvan onder de methode van 'percentage of completion' in 2004 reeds 5 euro winst in resultaat werd genomen.

Uitwerking

	Completed contract method	% of completion	Vershil
2004			
Resultaat voor belastingen		5	5
Belastingen 30 %		-1,5	-1,5
Resultaat van het boekjaar 2004		3,5	3,5
2005			
Resultaat voor belastingen	10	25	15
Belastingen 30 %	-3	-7,5	-4,5
Resultaat van het boekjaar 2005	7	17,5	10,5
2006			
Resultaat voor belastingen	40	20	-20
Belastingen 30 %	-12	-6	6
Resultaat van het boekjaar 2006	28	14	-14
Impact over de jaren 2004 en 2006			0

Conclusie

De impact op de resultatenrekening wordt beïnvloed door het gedeelte van de winst dat reeds was opgenomen in de openingsbalans van het boekjaar.

5.3. Zelfde voorbeeld als in 5.1; maar het uiteindelijke resultaat op het project bedraagt slechts 10.

Uitwerking

	Completed contract method	% of completion	Vershil
2005			
Resultaat voor belastingen	0	20	20
Belastingen 30 %	0	-6	-6
Resultaat van het boekjaar 2005	0	14	14
2006			
Resultaat voor belastingen	10	-10	-20
Belastingen 30 %	-3	0*	3
Resultaat van het boekjaar 2006	7	-10	-17
Impact over de jaren 2005 en 2006			-3

Conclusie

De impact van een wijziging in het principe van de waardering van bestellingen in uitvoering heeft in dit geval effect op volgende twee zaken:

- Voor het boekjaar 2005 worden belastingen betaald die dienen gefinancierd te worden, terwijl in 2006 een fiscaal verlies ontstaat waarvan de recuperatie afhankelijk zal zijn van de resultaten van de volgende jaren.
- De kans bestaat dat over boekjaar 2005 dividenden werden uitgekeerd, terwijl in 2006 het eigen vermogen negatief wordt beïnvloed door het verlies in het boekjaar.

Ria Verheyen
Bedrijfsrevisor – vennoot
PKF – Bedrijfsrevisoren cvba

* Onder IAS/IFRS dient nagegaan te worden of een actieve belastinglatentie (vordering) dient geboekt te worden (afhankelijk van de inschatting van de mogelijkheid op recuperatie in de toekomst).

IAS 16: MATERIËLE VASTE ACTIVA

1. Doelstelling

De doelstelling van onderstaande nota is om in een eerste fase aan te geven welke de belangrijkste verschillen zijn met betrekking tot de boekhoudkundige verwerking van materiële vaste activa volgens het Belgisch boekhoudrecht enerzijds en International Financial Reporting Standards (IFRS) anderzijds. In een tweede fase wordt er nagegaan welke impact deze verschillen hebben op de Belgische fiscaliteit, en als derde element wordt een voorbeeld uitgewerkt.

2. Belangrijkste verschillen tussen Belgisch boekhoudrecht en International Financial Reporting Standards (IFRS)

	IAS/IFRS Toepasselijke standaarden	BELGISCH BOEKHOUDRECHT Toepasselijke standaarden
	IAS 16 IFRS 5 IFRIC 1	KB 30-01-2001, art. 35-39, 42-49, 57, 64, 65, 67§2, 88, 91, 94, 95 CBN 3/1, Bulletin n° 15, oktober 1984 CBN 112/3, Bulletin n° 4, december 1978 CBN 112/6, Bulletin n° 10, april 1983 CBN 126/1, Bulletin n° 7, juni 1998 CBN 126/11, Bulletin n° 30, februari 1993 CBN 137/9, Bulletin n° 30, februari 1993 CBN 152, Bulletin n° 20, december 1987
	BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN MATERIËLE VASTE ACTIVA	BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN MATERIËLE VASTE ACTIVA
IAS 16.6	Kost Materiële vaste activa worden gedefinieerd als materiële posten (1) die worden aangehouden voor gebruik in de productie of levering van goederen of diensten, voor verhuur aan anderen of voor bestuurlijke doeleinden en (2) waarvan men verwacht dat ze gedurende langer dan één periode zullen worden gebruikt.	Kost Materiële vaste activa worden als activa gedefinieerd wanneer ze op een permanente basis worden gebruikt binnen de normale activiteit van de onderneming.
IAS 16.8	Belangrijke reserveonderdelen en reserveapparatuur komen in aanmerking als materiële vaste activa indien de entiteit verwacht ze langer dan één periode te gebruiken. Op dezelfde wijze worden reserveonderdelen en onderhoudsbehoeftigheden die alleen kunnen worden gebruikt voor een materieel vast actief, administratief verwerkt als materiële vaste activa.	

	IAS/IFRS	BELGISCH BOEKHOUDRECHT	
	BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN MATERIEËLE VASTE ACTIVA	BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN MATERIEËLE VASTE ACTIVA	
IAS 38.4	Bepaalde immateriële vaste activa kunnen vervat zitten in of op een fysieke substantie, zoals een compact disc (in het geval van computersoftware), juridische documentatie (in het geval van een licentie of een patent) of een film. Een correct oordeel is nodig om te bepalen of ofwel het materiële vast actief ofwel het immateriële vast actief in deze primeert. Bijvoorbeeld wanneer computersoftware een integraal deel uitmaakt van een computergestuurde machine, dan zal deze beschouwd worden als materiële vaste activa. Wanneer de software geen onderdeel uitmaakt van de hardware, dan kan het beschouwd worden als immateriële vaste activa.		
IAS 16.2, 5	IAS 16 Materiële vaste activa wordt toegepast bij de administratieve verwerking van materiële vaste activa, tenzij een ander International Accounting Standard een andere verwerkingswijze vereist of toelaat. Zo dienen vastgoedbeleggingen volgens IAS 40 te worden verwerkt.		
IAS 16.3	Biologische activa (IAS 41 Landbouw), als rechten om mineralen te winnen, minerale reserves zoals olie, aardgas en vergelijkbare uitputbare hulpbronnen (IFRS 6) worden in deze standaard niet verder uitgewerkt, maar worden in daartoe specifiek uitgewerkte IAS'en opgenomen.		
IAS 16.7, 11, 15	Opname Een materieel vast actief zal aan kostprijs worden opgenomen uitsluitend (1) wanneer het waarschijnlijk is dat de toekomstige economische voordelen met betrekking tot het actief naar de entiteit zullen vloeien, en (2) wanneer de kostprijs op een betrouwbare wijze kan worden bepaald. Materiële vaste activa kunnen eveneens verworven worden om veiligheids- of milieuredenen. Dergelijke materiële vaste activa komen in aanmerking voor opname als activa, omdat deze de entiteit de mogelijkheid geven om meer toekomstige economische voordelen te onttrekken aan de activa die er verband mee houden, dan onttrokken zouden kunnen worden indien deze activa niet waren verworven. Wel dienen deze activa te worden getoetst aan een bijzondere waardevermindering ingevolge IAS 36 Bijzondere waardeverminderingen van activa.	Opname De boekhoudkundige registratie van de aankoop (of verkoop) van een onroerend goed wordt verwerkt op basis van de datum van het onderliggende contract.	CBN 3/1

IAS 16.6	De kostprijs van een materieel vast actief is het bedrag van de geldmiddelen of kasequivalenten die worden betaald en de reële waarde van een andere vergoeding die wordt gegeven om een actief te verwerven op het ogenblik dat het wordt verworven of gebouwd.	Activa worden initieel aan aanschaffingswaarde gewaardeerd, wat wil zeggen dat het actief kan worden gewaardeerd aan de aanschaffingsprijs, de vervaardigingsprijs of de inbrengwaarde (in het kader van een inbreng in natura).	KB, art. 35
IAS 16.23	<p>Kostprijs houdt conform IFRS de volgende elementen in:</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) de aankoopprijs, met inbegrip van invoerrechten en niet-restitueerbare omzetbelasting, na aftrek van handels- en andere kortingen; (2) alle rechtstreeks toerekenbare kosten om het actief op de locatie en in de staat te krijgen die noodzakelijk is om te functioneren op de door het management beoogde wijze; (3) de eerste schatting van de kosten van ontmanteling en verwijdering van het actief, en van het herstel van het terrein waar het actief zich bevindt; (4) de kostprijs van een zelf vervaardigd actief wordt bepaald volgens hetzelfde principe als bij een verworven actief; (5) de kostprijs van het actief is het equivalent van de contante prijs op het moment van opname. Indien de betaling later plaatsvindt dan op basis van normale krediettermijnen wordt het verschil opgenomen als rentelasten; (6) rechtstreeks toewijsbare kosten omvatten kosten van personeelsbeloningen die rechtstreeks voortkomen uit de vervaardiging of verwerving van een materieel vast actief, kosten voor het geschikt maken van een terrein, initiële leverings- en afhandelingskosten, installatie- en montagekosten, kosten om te onderzoeken of het actief naar behoren functioneert en honoraria van adviseurs. 	<p>De aanschaffingsprijs omvat naast de aankoopprijs de bijkomende kosten, zoals terugbetaalbare belastingen en vervoerskosten.</p> <p>Toekomstige kosten voor de ontmanteling en de verwijdering van het actief worden in principe erkend als een voorziening, en worden niet samen met het actief geactiveerd. Alternatief, kan de verwachte kost in resultaat worden opgenomen vanaf het moment dat hij zich voordoet.</p> <p>Als de betaling van het actief wordt uitgesteld over een periode die het jaar overstijgt, dan mag het verschil tussen de kost en de totale betaling als interestkost worden beschouwd.</p> <p>Materiële vaste activa zijn beschouwd als zijnde niet-monetaire activa. Een aanschaffingswaarde in vreemde valuta dient daarom opgenomen te worden aan de wisselkoers op het moment van aanschaffing en dient niet op afsluitdatum te worden geherevalueerd.</p> <p>Kapitaalsubsidies, die van de overheid zijn bekomen om te investeren in materiële vaste activa, dienen verwerkt te worden separaat van het betrokken actief, dit is als een aparte component van het eigen vermogen, netto rekening houdend met uitgestelde belastingen.</p> <p>De aanschaffingswaarde van een actief dat is bekomen naar aanleiding van een ruil is de marktwaarde van het actief dat werd geruild. Wanneer deze waarde niet op een correcte manier kan worden bepaald, zal de waarde worden bepaald door de marktwaarde van het actief dat werd ontvangen. Deze waarden zullen worden bepaald op de datum van de ruil.</p> <p>De inbrengwaarde van een actief is gelijk aan de overeengekomen waarde bij de inbreng, maar mag niet de marktwaarde van de ingebrachte activa overstijgen op de transactiedatum.</p>	<p>KB, art. 36</p> <p>CBN 158/1</p> <p>KB, art. 67§2 CBN 137/9</p> <p>CBN 152</p> <p>KB, art. 95</p> <p>KB, art. 36</p> <p>KB, art. 39</p>

	IAS/IFRS BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN MATERIEËLE VASTE ACTIVA	BELGISCH BOEKHOUDRECHT BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN MATERIEËLE VASTE ACTIVA	
IAS 23.4.11	Leningkosten die direct toewijsbaar zijn aan de aankoop, constructie of productie van een kwalificeerbaar actief mogen geactiveerd worden in overeenstemming met de voorwaarden van IAS 23.	De vervaardigingsprijs omvat naast de aanschaffingskosten van grondstoffen, verbruiksgoederen en hulpstoffen, de productiekosten die rechtstreeks aan het product toerekenbaar zijn, evenals het evenredig deel van de productiekosten die slechts onrechtstreeks aan het individuele product of de productgroep toerekenbaar zijn, voor zover deze kosten op de normale productieperiode betrekking hebben. Men kan opteren om de onrechtstreekse productiekosten niet geheel of gedeeltelijk in de vervaardigingsprijs op te nemen. In dit geval dient dit toegelicht te worden in de toelichting.	KB, art. 37
IAS 16.19 - 20	Kosten die niet als kost voor een materieel vast actief kunnen beschouwd worden zijn (1) openingskosten voor een nieuwe vestiging, (2) kosten om een nieuw product of een nieuwe dienst te lanceren (met inbegrip van advertentie- en promotiekosten), (3) kosten van de bedrijfsvoering op een nieuwe locatie of voor een nieuwe cliëntencategorie (met inbegrip van opleidingskosten voor het personeel) en (4) administratie- en andere algemene overheadkosten.	In de aanschaffingswaarde van materiële vaste activa mag de rente op vreemd vermogen worden opgenomen dat gebruikt wordt voor hun financiering, voor zover zij betrekking hebben op de periode welke de bedrijfsklaarheid van deze activa voorafgaat. De kapitalisatie van interestkosten is beperkt tot de interestkost die betrekking heeft op de periode voordat het actief operationeel werd.	KB, art. 38
IAS 16.28	De boekwaarde van een materieel vast actief kan worden verminderd met overheids subsidies, in overeenstemming met IAS 20 Administratieve verwerking van overheids subsidies en informatievervalsing over overheidssteun.		
IAS 16.27	De kostprijs van een materieel vast actief dat door een lessee wordt aangehouden, wordt overeenkomstig IAS 17 Lease-overeenkomsten bepaald.		
IAS 16.24	In het kader van een ruiltransactie wordt de kostprijs van het materieel vast actief bepaald op basis van de reële waarde tenzij (1) de ruiltransactie geen economische betekenis heeft of (2) wanneer de reële waarde noch van het ontvangen actief noch van het opgegeven actief op betrouwbare wijze kan worden bepaald.		

IAS 16.29, 37	Na opname dient de entiteit een keuze te maken tussen het kostprijsmodel of het herwaarderingsmodel dat dient toegepast te worden. Deze methodiek dient dan op een categorie materiële vaste activa te worden toegepast in zijn totaliteit. Een categorie van materiële vaste activa is een groepering van activa met een soortgelijke aard en een gelijksoortig gebruik in de bedrijfsactiviteit van de entiteit.		
IAS 16.30,63	Bij het kostprijsmodel wordt het materieel vast actief aan kostprijs gewaardeerd, verminderd met eventuele cumulatieve afschrijvingen en eventuele cumulatieve bijzondere waardeverminderingverliezen.		
IAS 16.7, 10, 13 - 14	Kosten na eerste opname Overeenkomstig het hiervoor omschreven opnameprincipe evalueert een entiteit de kosten inzake materiële vaste activa op het moment dat deze gemaakt worden. Kosten die gemaakt worden na de aanschaffing van een item, en die dienen om aan dit actief nieuwe bestanddelen toe te voegen, bestanddelen te vervangen of het actief te onderhouden, kunnen geactiveerd worden. Dagelijkse onderhoudskosten daarentegen kunnen niet in de boekwaarde van het actief worden opgenomen. Vervangingsonderdelen daarentegen kunnen wel degelijk in de boekwaarde van het materieel vast actief worden opgenomen.	Kosten na eerste opname Belgisch boekhoudrecht specificeert niets in dit kader, vandaar dat de algemene principes zoals hierboven aangehaald, hierop van toepassing zijn. Belgisch boekhoudrecht laat toe om een voorziening voor groot onderhoud te vormen.	
IAS 16.12	Kosten voor het dagelijks onderhoud dienen in het resultaat te worden opgenomen.	Binnen Belgisch boekhoudrecht bestaat hiervoor geen specifieke richtlijn, en in de praktijk zullen deze kosten in het resultaat worden opgenomen.	
IAS 16.41 - 42 IAS 16.67 - 69 IAS 16.71 - 72	Niet langer opnemen in de balans De boekwaarde van een materieel vast actief dient niet langer in de balans te worden opgenomen na: (1) vervreemding of (2) wanneer geen toekomstige economische voordelen van het gebruik of de vervreemding worden verwacht. De winst of het verlies, die resulteert uit het niet langer opnemen van een materieel vast actief in de balans dient in de resultatenrekening te worden opgenomen (tenzij IAS 17 iets anders voorschrijft in geval van 'sale and leaseback'-transacties). Dergelijke resultaten mogen niet als opbrengst worden geïdentificeerd.	Niet langer opnemen in de balans Voor buiten gebruik gestelde of niet meer duurzaam tot de activiteit van de vennootschap bijdragende materiële vaste activa, wordt tot een uitzonderlijke afschrijving overgegaan om rekening te houden met de waarschijnlijkste realisatiewaarde ervan. Er kan overgegaan worden tot aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen wanneer, ingevolge technische ontwaarding of wegens wijziging van economische of technologische omstandigheden, hun boekhoudkundige waarde hoger is dan hun gebruikswaarde voor de vennootschap.	KB, art. 65 KB, art. 64§1

	IAS/IFRS BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN MATERIEËLE VASTE ACTIVA	BELGISCH BOEKHOUDRECHT BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN MATERIEËLE VASTE ACTIVA	
IAS 16.29	<p>Waardering na opname</p> <p>Een entiteit dient ofwel het kostprijsmodel ofwel het herwaarderingsmodel te hanteren als grondslag voor zijn financiële verslaggeving, en dient dit toe te passen op een categorie materiële vaste activa in zijn totaliteit.</p>	<p>Waardering na opname</p> <p>Activa worden opgenomen aan hun aanschaffingswaarde onder aftrek van de desbetreffende afschrijvingen en waardeverminderingen. Aanschaffingswaarde komt overeen met de aanschaffingsprijs, de vervaardigingsprijs of de inbrengwaarde.</p>	KB, art. 35
IAS 16.31 - 34	<p>Wanneer het herwaarderingsmodel wordt toegepast moet er aan de volgende voorwaarden worden voldaan:</p> <p>De geherwaardeerde waarde is de reële waarde op het moment van de herwaardering, verminderd met eventuele latere cumulatieve afschrijvingen en latere cumulatieve bijzondere waardeverminderingverliezen;</p> <p>De herwaardering dient voldoende regelmatig te worden uitgevoerd, om er zorg voor te dragen dat de boekwaarde niet beduidend verschilt van de boekwaarde die zou bepaald worden aan de hand van de reële waarde op de balansdatum. De reële waarde van terreinen en gebouwen wordt normaliter bepaald aan de hand van marktconforme gegevens via een taxatie die doorgaans door erkende waarderingspecialisten wordt uitgevoerd. De frequentie van de herwaarderings dient in functie te geschieden van de bewegingen van de reële waarde. Items die grote waardeverminderingen ondergaan op een korte termijn dienen frequenter te worden geëvalueerd dan items waarvan de reële waarde niet aanzienlijk schommelt. In dit laatste geval kan een herwaardering om de drie tot vijf jaar volstaan.</p>	<p>Vennootschappen mogen de materiële vaste activa herwaarden, wanneer de waarde van het actief, bepaald in functie van hun nut voor de onderneming, op vaststaande en duurzame wijze uitstijgt boven hun boekwaarde. Wanneer de betrokken activa noodzakelijk zijn voor de voortzetting van het bedrijf van de vennootschap mogen zij slechts worden geherwaardeerd in de mate dat de aldus uitgedrukte meerwaarde wordt verantwoord door de rentabiliteit van de vennootschap.</p> <p>Wanneer een materieel vast actief wordt geherwaardeerd, dan wordt de daaraan gerelateerde economische levensduur eveneens herzien.</p> <p>Meerwaarden worden rechtstreeks toegerekend aan de rubriek 'herwaarderingsmeerwaarden', en daar behouden zolang de goederen waarop ze betrekking hebben, niet werden gerealiseerd.</p> <p>Deze meerwaarden mogen (1) worden overgebracht naar een reserve tot het beloop van de op de meerwaarde geboekte afschrijvingen, (2) in kapitaal worden omgezet, (3) bij latere minderwaarde worden afgeboekt tot het beloop van het nog niet afgeschreven gedeelte van de meerwaarde.</p> <p>Geherwaardeerde activa met een beperkte gebruiksduur worden op basis van de geherwaardeerde waarde afgeschreven overeenkomstig een plan dat ertoe strekt de toerekening van de geherwaardeerde waarde te spreiden over de vermoedelijke residuele levensduur van het betrokken actief.</p>	KB, art. 57§1 CBN 112/7 KB, art. 57§3 KB, art. 57§3 KB, art. 57§2

IAS 16.36, 38	Indien een materieel vast actief wordt geherwaardeerd, moet de volledige categorie van materiële vaste activa waartoe dat actief behoort, worden geherwaardeerd. Een categorie van activa mag echter op voortschrijdende basis worden geherwaardeerd, op voorwaarde dat de herwaardering van de categorie van activa binnen een korte periode wordt voltooid en dat de herwaarderingen actueel blijven.		
IAS 16.39 - 40	Een stijging van een actief dient direct in het eigen vermogen te worden verwerkt als herwaardingsreserve. De stijging dient echter in de resultatenrekening te worden opgenomen, voor zover deze een afwaardering van hetzelfde actief terugdraait die voorheen als last was opgenomen.		
IAS 16.6, 48, 50, 52	<p>Afschrijving</p> <p>Het af te schrijven bedrag van een actief moet stelselmatig worden verdeeld over de gebruiksduur. De afschrijvingskosten over elke periode moeten worden opgenomen in de resultatenrekening, tenzij deze worden opgenomen in de boekwaarde van een ander actief. Er dient te worden afgeschreven, zelfs indien de reële waarde van het actief de boekwaarde overtreft, tot de restwaarde is bereikt.</p>	<p>Afschrijving</p> <p>Afschrijvingen zijn de bedragen die ten laste zijn genomen van het resultaat, met betrekking tot materiële vaste activa met een beperkte gebruiksduur, teneinde de aanschaffingskosten van de materiële vaste activa te spreiden over hun waarschijnlijk nuttigheids- of gebruiksduur, hetzij deze kosten ten laste te nemen op het ogenblik waarop ze zijn aangegaan. De gecumuleerde afschrijvingen worden afgetrokken van de actiefposten waar ze betrekking op hebben.</p> <p>Voor materiële vaste activa waarvan de gebruiksduur niet is beperkt, wordt slechts tot waardevermindering overgegaan in geval van duurzame minderwaarde of ontwaarding.</p> <p>Er mag, overeenkomstig de fiscale bepalingen ter zake, een versneld afschrijvingsplan worden toegepast. Wanneer de toepassing van een plan voor versnelde afschrijvingen met zich brengt dat aanzienlijk vlugger wordt afgeschreven dan economisch verantwoord is, dan wordt in de toelichting melding gemaakt van het verschil tussen het gecumuleerde bedrag van de geboekte afschrijvingen en dat van de economisch verantwoorde afschrijvingen.</p>	<p>KB, art. 45</p> <p>KB, art. 64§2</p> <p>KB, art. 64§1</p>

	IAS/IFRS BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN MATERIËLE VASTE ACTIVA	BELGISCH BOEKHOUDRECHT BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN MATERIËLE VASTE ACTIVA	
IAS 16.43 - 48 IAS 16.58 - 59	Ieder bestanddeel van een materieel vast actief met een substantiële kostprijs in relatie tot de totale kostprijs van het actief dient afzonderlijk te worden afgeschreven. Voor boekhoudkundige doeleinden zijn terreinen en gebouwen te beschouwen als 2 aparte activa-elementen. Normaliter worden terreinen niet afgeschreven, aangezien zij een oneindige gebruiksduur hebben. Indien echter in de terreinkost een aantal elementen zijn opgenomen om het terrein in de oorspronkelijke staat terug te brengen, dan zal deze kost worden afgeschreven op basis van de economische voordelen die deze elementen genereren. Daarentegen hebben gebouwen een gelimiteerde levensduur, en deze dienen dan ook afgeschreven te worden op basis van hun gebruiksduur.	Bijkomende kosten dienen geactiveerd te worden en kunnen volgens hetzelfde stelsel als het betrokken actief worden afgeschreven, of volgens een stelsel dat verschillend is van het betrokken actiefbestanddeel. Afschrijvingen op materiële vaste activa met een beperkte levensduur mogen slechts worden teruggenomen wanneer blijkt dat het daarvoor toegepaste afschrijvingsplan, volgens gewijzigde economische of technologische omstandigheden, een te snelle afschrijving tot gevolg heeft gehad. De afschrijvingen die niet langer nodig blijken moeten worden teruggenomen ten belope van het surplus ten opzichte van de initieel geplande afschrijvingen.	CBN 126/1 KB, art. 64§1
IAS 16.60-62	De toegepaste afschrijvingsmethode dient een afspiegeling te zijn van het patroon volgens hetwelk de toekomstige voordelen van het actief naar verwachting door de entiteit zullen worden verbruikt. De toegelaten methodieken zijn de volgende: de lineaire methode, de degressieve methode en de afschrijvingsmethode op basis van de verbruikte werkeenheden. De entiteit dient die methode te kiezen die het best aansluit bij het patroon van consumptie of van de toekomstige economische voordelen die gegenereerd worden. De methodiek dient te worden aangepast wanneer er zich een belangrijke wijziging in het patroon zou voordoen.	Wanneer blijkt dat de verwachte gebruiksduur van een actief langer is dan de initieel ingeschatte periode, waardoor er een te grote afschrijving in het verleden is genomen, dan mag de onderneming deze activa herwaarderen of de overloftige afschrijving terugnemen.	CBN 112/6
IAS 16.51,61	De restwaarde, de gebruiksduur en de afschrijvingsmethode dienen op zijn minst elk jaar te worden gehervalueerd. Indien er zich wijzigingen voordoen dienen deze aanpassingen conform IAS 8 te worden verwerkt.		
IAS 16.55	De afschrijving op een actief vangt aan wanneer het gereed is voor gebruik, wat wil zeggen dat het actief op de locatie en in de staat is die noodzakelijk is om te functioneren op de door het management beoogde wijze.		
IFRS 5.25	Afschrijving kan worden gestopt wanneer het actief wordt beschouwd als een actief dat beschikbaar wordt gesteld voor verkoop, in overeenstemming met IFRS 5 of wanneer het actief wordt uitgeboekt. Afschrijvingen worden niet gestopt wanneer het actief niet langer gebruikt wordt of buiten actief gebruik wordt gesteld.		

IAS 16.73	<p>Toelichtingen</p> <p>De jaarrekening dient voor elke categorie van materiële vaste activa de volgende informatie te verschaffen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de waarderingsgrondslagen die voor de bepaling van de aanschafwaarde c.q. reële nieuwwaarde zijn gebruikt; • de gebruikte afschrijvingsmethoden; • de gebruiksduur of de toegepaste afschrijvingspercentages; • de aanschafwaarde c.q. reële nieuwwaarde en de cumulatieve afschrijvingen (samengevoegd met de cumulatieve bijzondere waardeverminderingverliezen) aan het begin en het einde van de periode; • een aansluiting van de boekwaarde aan het begin en het einde van de periode, met vermelding van de investeringen, vervreemdingen, verwervingen via bedrijfscombinaties, stijgingen of dalingen in herwaarderingsen uit bijzondere waardeverminderingverliezen die direct zijn opgenomen in of teruggeboekt uit het eigen vermogen, bijzondere waardeverminderingverliezen die in de resultatenrekening zijn opgenomen, bijzondere waardeverminderingverliezen die in de resultatenrekening zijn teruggeboekt, afschrijvingen, wisselkoersverschillen en overige mutaties. 	<p>Toelichtingen</p> <p>De Belgische statutaire jaarrekening legt de verplichting op om voor elke gepredefinieerde categorie binnen de materiële vaste activa de specifieke opdeling te gebruiken.</p> <p>Kosten met betrekking tot geproduceerde vaste activa zijn initieel opgenomen onder een kostenrubriek en worden daarna geactiveerd via de rekening I.C. Geproduceerde vaste activa.</p> <p>Toelichtingen dienen te worden gegeven van (1) de gehanteerde waarderingsprincipes en (2) voor iedere categorie van materiële vaste activa, de toegepaste afschrijvingspercentages, en de gebruikte afschrijvingsmethoden, evenals een reconciliatie van de aanschafwaarde, de herwaarderingsmeerwaarden, en de gecumuleerde afschrijvingen bij het begin en op het eind van de rapporteringsperiode.</p> <p>In de toelichting dient ook te worden opgenomen of intercalaire interesten zijn toegerekend op bepaalde materiële vaste activa.</p>	KB, art. 88 KB, art. 89 KB, art. 91 KB, art. 165 KB, art. 38
IAS 16.74	<p>Daarnaast dient de entiteit nog volgende informatie in de jaarrekening op te nemen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • het bestaan van en het bedrag aan beperkingen op eigenendom, en materiële vaste activa die als zekerheid dienen voor verplichtingen; • de uitgaven die zijn opgenomen in de boekwaarde van een materieel vast actief in aanbouw; • het bedrag aan contractuele investeringsverplichtingen inzake materiële vaste activa; en • de vergoedingen van derden voor materiële vaste activa die bijzondere waardevermindering hebben ondergaan, verloren zijn gegaan of werden opgegeven die in de resultatenrekening zijn begrepen, indien het bedrag niet afzonderlijk binnen de resultatenrekening wordt vermeld. 	<p>De volgende elementen aangaande rechten en verplichtingen op materiële vaste activa dienen te worden toegelicht:</p> <ul style="list-style-type: none"> • het bedrag van persoonlijke en zakelijke zekerheden door de vennootschap gesteld of onherroepelijk beloofd; • goederen en waarden gehouden door derden in hun naam, maar ten bate en op risico van de vennootschap; • belangrijke verplichtingen tot aan- of verkoop van vaste activa, uitgesplitst naar verplichtingen tot aankoop en verplichtingen tot verkoop. 	KB, art. 91 KB, art. 165

	IAS/IFRS BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN MATERIËLE VASTE ACTIVA	BELGISCH BOEKHOUDRECHT BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN MATERIËLE VASTE ACTIVA	
IAS 16.77	<p>Wanneer materiële vaste activa worden opgenomen aan geherwaardeerde waarde, moet de volgende informatie worden verschaft:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de startdatum van de herwaardering; • de eventuele betrokkenheid van een onafhankelijke waarderingspecialist; • de methoden en de belangrijke veronderstellingen die zijn toegepast bij de schatting van de reële waarde van de materiële vaste activa; • de methodiek van bepaling van reële waarde: op basis van recente marktconforme transacties, of met behulp van andere waarderings technieken; • voor elke categorie van materiële vaste activa de boekwaarde die zou worden opgenomen wanneer de basis het kostprijsmodel was geweest; • de herwaarderingsreserve, onder vermelding van de mutatie daarin, en eventuele beperkingen op de uitkering van het saldo aan de aandeelhouders. 		

3. Implicaties van de toepassing van IFRS op materiële vaste activa voor de Belgische fiscaliteit

Zoals bevestigd door de rechtspraak van het Hof van Cassatie, geldt in de Belgische fiscale wetgeving het principe dat het fiscaal recht het boekhoudrecht volgt (de zgn. 'primauteit van het boekhoudrecht'), tenzij fiscale regels er uitdrukkelijk van afwijken. Het 'boekhoudrecht' dat hier bedoeld wordt, is tot nader order nog steeds het Belgisch boekhoudrecht (Belgian GAAP). België heeft immers het toepassingsgebied van IAS/IFRS beperkt tot de geconsolideerde jaarrekening. De statutaire jaarrekening valt (voortloppig nog) niet onder het toepassingsgebied van deze wetgeving.

Ondanks toenemende Europese regelgeving en rechtspraak, behoort de fiscale wetgeving in principe nog altijd tot de soevereine, nationale bevoegdheid van elk land, ofschoon dit principe niet absoluut is. Als gevolg hiervan, zal de invoering van IFRS voor geconsolideerde jaarrekeningen geen onmiddellijke gevolgen hebben voor de bepaling van de belastbare grondslag voor Belgische fiscale doeleinden, ook niet op het vlak van de fiscale behandeling van materiële vaste activa. Dit betekent dat voor fiscale doeleinden het 'realisatieprincipe' nog steeds zal gehanteerd dienen te worden, ook al wordt er binnen IFRS het concept 'reële waarde' toegepast.

Echter, wanneer in de toekomst het IFRS-model ook voor de Belgische, statutaire jaarrekening zou worden ingevoerd met respect voor het realiteitsprincipe, zal dit wel zijn invloed hebben op de bepaling van het in de vennootschapsbelasting belastbare resultaat. Op het eerste gezicht gaat het echter voornamelijk om 'tijdsverschillen'.

De grootste verschillen op het niveau van de materiële vaste activa zullen zich immers voordoen **op het vlak van de toe te passen afschrijvingen**. Zo dient er voor **eerst voor IFRS rekening te worden gehouden met een zogenaamde 'restwaarde'**. Onder IFRS wordt de restwaarde niet afgeschreven, daar waar dit wel degelijk een afschrijfbaar element is voor het Belgische boekhoudrecht.

Verder zullen de fiscaal toegestane degressieve of versnelde afschrijvingen zoals deze nu worden aanvaard door het Belgisch boekhoudrecht (voor fiscale doeleinden maximaal 40%), onder IFRS niet meer mogelijk zijn waardoor over een langere termijn zal moeten worden afgeschreven. Bij IFRS is het de economische levensduur die bepalend is, daar waar het voor Belgisch boekhoudrecht meer gaat om de consistente toepassing van de afschrijvingspercentages. IFRS bepaalt evenzeer dat de afschrijvingsperiodes op frequente basis dienen te worden geherevalueerd, waar het Belgische model opteert voor een algemeen aanvaarde, consistente toepassing.

Bovendien voorzien het Belgisch boekhoudrecht en de Belgische fiscale wetgeving een **grotere mogelijkheid tot het activeren van bijkomende kosten**. Artikel 62 WIB 1992 vermeldt dat 'het gedeelte van de aanschaffings- of beleggingswaarde dat overeenstemt met het totale bedrag van de bij de aankoop komende kosten of van de onrechtstreekse productiekosten, en de oprichtingskosten mogen worden afgeschreven, ofwel tijdens het belastbare tijdperk waarin de kosten gemaakt zijn, ofwel bij gelijke fracties zonder onderbreking gespreid over het aantal jaren dat de belastingplichtige bepaalt'.

Bij IFRS kunnen enkel direct met de aankoop gelinkte kosten worden geactiveerd in de mate dat zij overeenstemmen met de economische realiteit.

Het aanvangsmoment van afschrijving is eveneens verschillend: onder IFRS kan men een actief pas beginnen afschrijven wanneer het operationeel is, voor Belgische doeleinden hoeft een actief niet operationeel te zijn om het als afschrijfbaar te beschouwen.

Bovendien dient er eveneens te worden opgemerkt dat de fiscaal aanvaarde afschrijvingstermijnen vaak korter zijn dan de binnen IAS/IFRS gehanteerde termijnen (levensduurverschil). Zoals hierboven uiteengezet, zullen materiële vaste activa naar IAS/IFRS-normen steeds dienen te worden afgeschreven over hun effectieve, werkelijke gebruiksduur voor de onderneming. Aangezien deze termijn vaak langer is dan de door de belastingadministratie gehanteerde normen en termijnen (zoals uiteengezet in de *Com.IB* 1992 m.b.t. artikel 61 WIB 1992), zal ook dit verschil aanleiding geven tot een fiscaal verschil. Zo zal op basis van IAS/IFRS een industrieel gebouw dienen te worden afgeschreven over een periode van veertig jaar, terwijl de Administratieve Commentaar in haar nummer 61/120 een periode van twintig jaar vooropstelt.

Tot slot kan nog worden aangehaald dat de onmogelijkheid om in IAS/IFRS een voorziening voor groot onderhoud aan te leggen ook zijn fiscale implicaties zal hebben (geen boekhoudkundige en dus ook geen fiscale kost).

4. Voorbeeld

4.1. Opzetten van een actief voor de ontmanteling van het actief bij buitengebruikstelling

Wanneer een actief wordt aangeschaft waarvan men zeker is dat het ontmanteld zal worden bij de buitengebruikstelling, zal men een actief opzetten voor de geraamde kost van de ontmanteling.

Stel dat een raming bepaalt dat de ontmanteling van een site 1 000 000 EUR kost, dan zal dit bedrag geactiveerd worden onder de noemer 'Gebouwen'. Als tegenpost wordt er een voorziening voor hetzelfde bedrag opgezet. De activapost wordt op jaarlijkse basis afgeschreven. Wanneer er kosten voor de ontmanteling worden ontvangen, worden deze afgeboekt van de voorziening die werd opgezet. Op deze manier krijgt men de kost van de ontmanteling op een gefaseerde manier in het resultaat volgens IFRS.

4.2. Toepassing van restwaarde

In IAS 16 wordt er duidelijk gesteld dat onder IFRS rekening gehouden dient te worden met de restwaarde van een actief. Dit houdt in dat een actief met een aanschaffingswaarde van 1000 EUR, een gebruiksduur van 10 jaar en een restwaarde van 200 EUR, voor een bedrag van 800 EUR zal worden afgeschreven in de IFRS-context en voor een bedrag van 1000 EUR zal worden afgeschreven in een Belgische context.

Patrick Rottiers
Vennoot

Ernst & Young Bedrijfsrevisoren BCVBA
Met de medewerking van Jos De Blay, accountant en belastingconsulent, inzake de fiscale implicaties

IAS 37: VOORZIENINGEN, VOORWAARDELIJKE VERPLICHTINGEN EN VOORWAARDELIJKE ACTIVA

1. Belangrijkste verschillen tussen Belgisch boekhoudrecht en International Financial Reporting Standards (IFRS)

	IAS DEFINITIES EN OPNAME	BELGISCH BOEKHOUDRECHT DEFINITIES EN OPNAME	
IAS 37.10	Een voorziening is een verplichting van een onzekere omvang of met een onzeker tijdstip.	De voorzieningen voor risico's en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat. Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa.	KB 30.01.2001, art. 50
IAS 37.14	Een voorziening dient te worden opgenomen indien: <ul style="list-style-type: none"> • een onderneming een bestaande (in rechte afdwingbare of feitelijke) verplichting heeft ten gevolge van een gebeurtenis in het verleden; • het waarschijnlijk is dat een uitstroom van middelen die economische voordelen in zich bergen vereist zal zijn om de verplichting af te wikkelen; • en het bedrag van de verplichting op betrouwbare wijze kan worden geschat. 	Er moet rekening worden gehouden met alle voorzienbare risico's, mogelijke verliezen en ontwaardingen, ontstaan tijdens het boekjaar waarop de jaarrekening betrekking heeft of tijdens voorgaande boekjaren, zelfs indien deze risico's, verliezen of ontwaardingen slechts bekend zijn tussen de balansdatum en het ogenblik waarop de jaarrekening door het bestuursorgaan van de vennootschap wordt opgesteld.	KB 30.01.2001, art. 33
IAS 37.10	Een <i>in rechte afdwingbare verplichting</i> is een verplichting die voortvloeit uit: <ul style="list-style-type: none"> • een contract (via de impliciete of expliciete voorwaarden ervan); • de wetgeving; of • andere wettelijke beschikkingen. <p>Een <i>feitelijke verplichting</i> is een verplichting die ontstaat uit de handelingen van een onderneming, waarbij de onderneming, door een patroon van bestendig gevolgde gedragslijnen in het verleden, gepubliceerde beleidsregels of een volgende specifieke actuele verklaring, aan andere partijen te kennen heeft gegeven dat zij bepaalde verantwoordelijken accepteert; en de onderneming als gevolg daarvan bij die andere partijen een geldige verwachting heeft gewekt dat zij die verantwoordelijkheden zal opnemen. Indien deze voorwaarden niet zijn vervuld, dient er geen voorziening te worden opgenomen (zie voorbeeld 3.1.).</p>	In de gevallen waarin, bij gebrek aan objectieve beoordelingscriteria, de waardering van de voorzienbare risico's, de mogelijke verliezen en de ontwaardingen onvermijdelijk aleatoir is, wordt hiervan melding gemaakt in de toelichting, wanneer de betrokken bedragen rekening houdend met de doelstelling van het getrouw beeld belangrijk zijn.	KB 30.01.2001, art.33

IAS 37.16	<ul style="list-style-type: none"> De onderneming neemt een voorziening op als het meer waarschijnlijk is dan niet dat er op de balansdatum een bestaande verplichting bestaat (indien de opnamecriteria zijn vervuld). Indien het meer waarschijnlijk is dat er op de balansdatum geen <i>bestaande verplichting</i> bestaat, vermeldt de onderneming een voorwaardelijke verplichting, tenzij de mogelijkheid van een uitstroom van middelen die economische voordelen in zich bergen, onwaarschijnlijk is. 		
IAS 37.10 en IAS 37.27	<p>Een onderneming dient geen voorwaardelijke verplichting op te nemen, gedefinieerd als:</p> <ul style="list-style-type: none"> een mogelijke verplichting die voortvloeit uit gebeurtenissen in het verleden en waarvan het bestaan alleen wordt bevestigd door het al dan niet plaatsvinden van één of meer onzekere toekomstige gebeurtenissen waarover de onderneming niet de volledige controle heeft; of een bestaande verplichting die voortvloeit uit gebeurtenissen in het verleden, maar die niet is opgenomen omdat het niet waarschijnlijk is dat een uitstroom van middelen die economische voordelen in zich bergen vereist zal zijn om de verplichting af te wikkelen, of het bedrag van de verplichting niet met voldoende betrouwbaarheid kan worden gewaardeerd. 		
IAS 37.36 en IAS 37.37	<p>Voorwaarden voor de vorming van een voorziening</p> <p>Het bedrag dat als voorziening is opgenomen, dient de beste schatting te zijn van de uitgaven die vereist zijn om de bestaande verplichting op de balansdatum af te wikkelen, met name de schatting van het bedrag dat een onderneming redelijkerwijs zou betalen om de verplichting op de balansdatum af te wikkelen of over te dragen.</p>	<p>Voorwaarden voor de vorming van een voorziening</p> <p>De voorzieningen voor risico's en kosten moeten voldoen aan de eisen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw.</p>	KB 30.01.2001, art. 51
IAS 37.48 IAS 37.59	<p>Toekomstige gebeurtenissen die mogelijk invloed hebben op het bedrag dat vereist is om een verplichting af te wikkelen, dienen te worden weerspiegeld in het bedrag van een voorziening indien er voldoende objectieve bewijzen zijn dat zij zullen plaatsvinden. Voorzieningen dienen op elke balansdatum te worden beoordeeld en aangepast om de huidige beste schatting weer te geven. Als het niet langer waarschijnlijk is dat een uitstroom van middelen die economische voordelen in zich bergen vereist zal zijn om de verplichting af te wikkelen, dient de voorziening te worden teruggeboekt.</p>	<p>De voorzieningen voor risico's en kosten mogen niet worden gehandhaafd in die mate waarin ze op het einde van het boekjaar hoger zijn dan wat vereist is volgens een actuele beoordeling, conform de normen waarvan sprake in artikel 51, van de risico's en kosten waarvoor ze werden gevormd.</p>	KB 30.01.2001, art. 55

	IAS DEFINITIES EN OPNAME	BELGISCH BOEKHOUDRECHT DEFINITIES EN OPNAME	
IAS 37.51 IAS 37.53 IAS 37.54	<p>Bij de waardering van een voorziening dient geen rekening te worden gehouden met winsten uit de verwachte vervreemding van activa.</p> <p>Indien sommige of alle uitgaven die vereist zijn om een voorziening af te wikkelen naar verwachting door een andere partij zullen worden vergoed, dient de vergoeding uitsluitend te worden opgenomen als en slechts als het vrijwel zeker is dat de vergoeding zal worden ontvangen indien de onderneming de verplichting afwikkelt. De vergoeding dient als een afzonderlijk actief te worden behandeld. Het bedrag dat voor de vergoeding wordt opgenomen mag niet hoger liggen dan het bedrag van de voorziening.</p> <p>In de winst- en verliesrekening mag de last die betrekking heeft op een voorziening worden gepresenteerd zonder het bedrag dat voor een vergoeding werd opgenomen.</p>	<p>Elk bestanddeel van het vermogen wordt afzonderlijk gevalueerd.</p>	KB 30.01.2001, art. 31
IAS 37.18 IAS 37.19 IAS 16.13 IAS 16.14	<p>Bijzondere gevallen</p> <p>Er wordt geen voorziening opgenomen voor kosten die moeten worden gemaakt voor activiteiten in de toekomst. De enige verplichtingen die in de balans van een onderneming worden opgenomen zijn de verplichtingen die op de balansdatum bestaan.</p> <p>Alleen die verplichtingen die voortvloeien uit gebeurtenissen in het verleden en die onafhankelijk zijn van de toekomstige handelingen van een onderneming (namelijk de toekomstige bedrijfsvoering) worden als voorzieningen opgenomen. Voorbeelden van dergelijke verplichtingen zijn boeten of herstelkosten voor onwettige milieuschade. Omdat de onderneming de toekomstige uitgaven kan vermijden door haar toekomstige handelingen, bijvoorbeeld door haar werkwijze te veranderen, heeft ze geen bestaande verplichting voor die toekomstige uitgaven en wordt er geen voorziening opgenomen (zie voorbeeld 3.2.).</p> <p>De kostprijs van een vervangingsonderdeel wordt in de boekwaarde van een materieel vast actief opgenomen wanneer de kosten worden gemaakt, en indien aan de opnamecriteria wordt voldaan.</p> <p>Hetzelfde geldt voor de kosten van grondige inspecties, wanneer ze worden uitgevoerd.</p>	<p>Bijzondere gevallen</p> <p>Voorzieningen moeten, onder meer, gevormd worden met het oog op:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de verplichtingen die op de vennootschap rusten inzake rust- en overlevingspensioenen, brugpensioenen en andere gelijkaardige pensioenen of renten; • de kosten van grote herstellings- of onderhoudswerken; 	KB 30.01.2001, art. 54

IAS 37.24	<p>Indien er sprake is van een aantal soortgelijke verplichtingen (bijvoorbeeld productgaranties of soortgelijke contracten), wordt de waarschijnlijkheid dat er voor de afwikkeling een uitstroom vereist zal zijn bepaald door de categorie van de verplichtingen als geheel in aanmerking te nemen. Ofschoon de waarschijnlijkheid van een uitstroom voor een bepaalde post klein kan zijn, kan het waarschijnlijk zijn dat er een zekere uitstroom van middelen vereist zal zijn om de categorie van verplichtingen als geheel af te wikkelen. Indien dit het geval is, wordt er een voorziening opgenomen (als de andere opnamecriteria zijn vervuld) (zie voorbeeld 3.3.).</p> <p>In zeldzame gevallen, bijvoorbeeld een rechtszaak, kan worden betwist of bepaalde gebeurtenissen hebben plaatsgevonden dan wel of die gebeurtenissen leiden tot een bestaande verplichting.</p>	<ul style="list-style-type: none"> de verlies- of kostenrisico's die voor de vennootschap voortvloeien uit persoonlijke of zakelijke zekerheden, verstrekt tot waarborg van schulden of verbintenissen van derden, uit verbintenissen tot aan- of verkoop van vaste activa, uit de uitvoering van gedane of ontvangen bestellingen, uit termijnpolitie van overeenkomsten in deviezen, uit termijnpolitie van overeenkomsten op goederen, uit technische waarborgen verbonden aan reeds door de vennootschap verrichte verkopen of diensten, uit hangende geschillen. 	KB 30.01.2001, art. 54
IAS 37.16			
IAS 37.66	<p>Indien een onderneming een verlieslatend contract heeft (met name een contract waarbij de onvermijdelijke kosten die nodig zijn om de verplichtingen uit hoofde van het contract na te komen, hoger liggen dan de economische voordelen die naar verwachting uit het contract worden ontvangen), dient de bestaande verplichting uit hoofde van het contract als een voorziening te worden opgenomen en gewaardeerd.</p>		
IAS 37.78	<p>Er ontstaat geen verplichting voor de verkoop van een bedrijfsactiviteit tot de onderneming zich tot de verkoop heeft verbonden, en er dus een bindende verkoopovereenkomst bestaat.</p>		
IAS 37.79	<p>Zelfs indien een onderneming een beslissing heeft genomen om een bedrijfsactiviteit te verkopen en die beslissing openbaar heeft aangekondigd. Tot er een bindende verkoopovereenkomst is, zal de onderneming van gedachten kunnen veranderen. Indien een verkoop slechts een onderdeel vormt van een reorganisatie, kan voor de andere onderdelen van de reorganisatie een feitelijke verplichting ontstaan vóór een bindende verkoopovereenkomst bestaat.</p>		

	IAS DEFINITIES EN OPNAME	BELGISCH BOEKHOUDRECHT DEFINITIES EN OPNAME	
IAS 37.72	<p>Er ontstaat uitsluitend een feitelijke verplichting om te reorganiseren indien een onderneming:</p> <ul style="list-style-type: none"> • over een gedetailleerd formeel plan voor de reorganisatie beschikt, waarin minstens wordt beschreven: de betreffende activiteit of het betreffende deel ervan, de betrokken locaties, de locatie, functie, en het geschatte aantal werknemers dat zal worden schadeloosgesteld voor de beëindiging van het dienstverband; • bij de betrokkenen een geldige verwachting heeft gewekt dat zij de reorganisatie zal doorvoeren door het plan beginnen uit te voeren of door de belangrijke kenmerken ervan mee te delen aan de betrokkenen. 		
IAS 37.36	Het bedrag dat als voorziening is opgenomen, dient de beste schatting te zijn van de uitgaven die vereist zijn om de bestaande verplichting op de balansdatum af te wikkelen.	Waardering De voorzieningen voor risico's en kosten worden geïndividueerd naargelang de risico's en kosten met dezelfde aard die ze moeten dekken.	KB 30.01.2001, art. 52
IAS 37.39	De verplichting wordt geschat door alle mogelijke resultaten af te wegen volgens de waarschijnlijkheid dat ze zich zullen voordoen.	De voorzieningen voor risico's en kosten moeten stelselmatig worden gevormd volgens de door de vennootschap (in haar waarderingsregels) vastgelegde methoden. Ze mogen niet afhangen van het resultaat van het boekjaar.	KB 30.01.2001, art. 53
IAS 37.45	Het bedrag van een voorziening dient de contante waarde te zijn van de uitgaven die naar verwachting vereist zullen zijn om de verplichting af te wikkelen.		
IAS 37.25	Het gebruik van schattingen is een essentieel onderdeel van het opstellen van jaarrekeningen en ondergraaft hun betrouwbaarheid niet. (...) zal een onderneming in staat zijn om een aantal verschillende resultaten te bepalen. Bijgevolg kan ze een schatting van de verplichting maken die voldoende betrouwbaar is om bij de opname van een voorziening te gebruiken.	<i>'Mogelijkheid om tot een globale waardering over te gaan':</i> Artikel 31, lid 1, sub e, van de Vierde Richtlijn bepaalt dat de activa en passiva elk afzonderlijk moeten worden gewaardeerd. Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen besliste echter dat op grond van artikel 31, lid 2 in uitzonderingsgevallen afwijking is toegestaan. Dergelijke uitzondering geldt wanneer, tegen de achtergrond van het beginsel van het getrouw beeld, de afzonderlijke waardering niet een zo getrouw mogelijk beeld van de werkelijke financiële positie van de betrokken vennootschap zou geven (zie arrest DE + ES Bauunternehmung GmbH van 14 september 1999, zaak C-275/97, punten 31 en 32 (zie NB onder punt 2)).	
IAS 37.24	Indien er sprake is van een aantal soortgelijke verplichtingen (bijvoorbeeld productgaranties of soortgelijke contracten), wordt de waarschijnlijkheid dat er voor de afwikkeling een uitstroom vereist zal zijn bepaald door de categorie van uitstromingen als geheel in aanmerking te nemen. Of- schoon de waarschijnlijkheid van een uitstroom voor een bepaalde post klein kan zijn, kan het waarschijnlijk zijn dat er een zekere uitstroom van middelen vereist zal zijn om de categorie van verplichtingen als geheel af te wikkelen.		

IAS 37.84 en IAS 37.85	<p>Toelichtingen</p> <p>Voor elke categorie van voorzieningen dient een onderne- ming het volgende te vermelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de boekwaarde aan het begin en het einde van de pe- riode, additionele voorzieningen, gebruikte bedragen, niet-gebruikte bedragen die tijdens de periode worden teruggeboekt, en de toename tijdens de periode van het gedisconteerde bedrag dat resulteert uit het verwijderen van tijd en het gevolg van enige wijziging in de discon- teringsvoet; • een korte beschrijving van de aard van de verplichting en het verwachte tijdstip waarop enige uitstroom van economische voordelen zal plaatsvinden; • een indicatie van de onzekerheden over het bedrag of tijdstip van dergelijke uitstromen en (indien dit nodig is om gepaste informatie te verschaffen) informatie over de belangrijkste hypothesen betreffende toekom- stige gebeurtenissen; en • het bedrag van enige verwachte vergoedingen, met ver- melding van het bedrag van enig actief dat voor die verwachte vergoeding is opgenomen. 	<p><i>'Criteria om de waarschijnlijkheid van een risico te berekenen, geoorloofd karakter van het tezamen in aanmerking nemen van het landrisico en het solvabiliteitsrisico, middelen om te vermijden dat risico's tweemaal in aanmerking worden genomen'</i></p> <p>De Vierde Richtlijn beperkt zich ertoe de algemene beginselen vast te stellen, zonder alle mogelijke toepassingen hiervan te willen regelen. Bij ontbreken van een dergelijke concrete regeling valt deze waardering onder het nationaal recht, in voorkomend geval gelezen tegen de achtergrond van de internationale boekhoudnormen (IAS), mits althans de in de Vierde Richtlijn neergelegde beginselen ten volle in acht worden genomen (Arrest van 7 januari 2003 inzake Banque internationale pour l'Afrique occi- dentale SA, zaak C-306/99, punt 118).</p>	
	<p>Toelichtingen</p> <p>In de toelichting bij de jaarrekening dienen de hierna volgende gegevens te worden opgenomen: betreffende de voorzieningen voor risico's en kosten, een uitsplitsing van deze voorzieningen indien deze betrekking hebben op belangrijke bedragen.</p>		KB 30.01.2001, art. 94, A, IV

2. Implicaties van de toepassing van IFRS op voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa voor de Belgische fiscaliteit

Een aantal relevante fiscale afwijkingen die bij de vergelijking tussen het Belgisch boekhoudrecht en de fiscaliteit vastgesteld kunnen worden, zijn als volgt te omschrijven:

- de kosten, ter bestrijding waarvan de voorzieningen besteld zijn, moeten uiteraard als beroepskost aftrekbaar zijn;
- de kosten worden geacht normaal op de uitslagen van het tijdperk waarin de voorzieningen zijn gevormd te drukken;
- een voorwaardelijk passief dat niet geboekt is, kan niet worden vrijgesteld (art. 48, WIB 92 en art. 24, 2°, KB WIB 92);
- de bedoelde kosten zijn de concrete en welomlijnde kosten waarvan men met een vrij grote zekerheid kan voorspellen dat zij zich wel degelijk zullen voordoen; eenvoudige en approximatieve ramingen zijn uitgesloten (Com.IB 92, nr. 48/14);
- het bedrag van de voorzieningen mag niet meer bedragen dan het totaal van de – nog lopende – verplichtingen die een onderneming tegenover de ontslaggen werknemers op zich heeft genomen (Com.IB 92, nr. 48/27);
- de kosten die inherent zijn aan de ontmanteling van kerncentrales en aan de ontsmetting van de vestigingsplaatsen ervan worden aangenomen (art. 25, KB WIB 92);
- het bij het verstrijken van enig belastbaar tijdperk overblijvend totaal van de vrijgestelde voorzieningen, moet per onderwerp verantwoord en uiteengezet worden in een staat 204.3 die bij de aangifte in de vennootschapsbelasting moet worden gevoegd (Com.IB 92, nr. 48/4).

Na deze analyse komen we tot de conclusie dat het Belgisch boekhoudrecht inzake ‘voorzieningen’ minder beperkend is dan de IAS 37-regels. In dit verband trekken voornamelijk volgende verschilpunten de aandacht:

- **voorzieningen voor herstructurering: conform de bepalingen in het Belgische boekhoudrecht is een formele beslissing van de raad van bestuur reeds voldoende om een voorziening voor reorganisatiekosten aan te leggen, wat op zich niet voldoende is onder IAS 37;**
- **voorziening voor groot onderhoud: conform de bepalingen in de Belgische grondslagen heeft deze voorziening tot doel om toekomstige kosten, die slechts éénmaal in meerdere jaren voorkomen, op een juiste wijze over een aantal boekjaren te spreiden.** Onder IAS 37 wordt dit niet toegestaan, aangezien het hier gaat om een toekomstige kost, en de verplichting dus niet gebaseerd is op een gebeurtenis of handeling uit het verleden die leidt tot een bestaande verplichting.

Deze verschilpunten hebben fiscale implicaties op de belastbare grondslag van de onderneming en kunnen een ‘timing difference’ doen ontstaan waarvan de impact, afhankelijk van de specifieke situatie, aanzienlijk kan zijn.

NB : Wat de berekening van het bedrag van de forfaitaire (globale) voorziening betreft, dient te worden vastgesteld dat de Richtlijn geen enkele aanwijzing bevat omtrent de waarderingscriteria voor de vorming van forfaitaire (globale) voorzieningen en evenmin over de in procenten uitgedrukte hoogte daarvan. Bijgevolg kunnen deze voorzieningen alleen worden vastgesteld volgens de voorwaarden van de verschillende nationale wetgevingen (voormeld arrest DE + ES Bauunternehmung GmbH, punt 35).

De door de nationale autoriteiten vastgestelde criteria voor de waardering van de forfaitaire voorzieningen moeten dus de mogelijkheid bieden rekening te houden met de ervaring die de betrokken vennootschap of de andere in dezelfde sector bedrijvige ondernemingen in het kader van soortgelijke contracten hebben opgedaan ter zake van vorderingen tot vrijwaring. Ter zake dienende criteria kunnen onder meer zijn: het type gebouw, de waarschijnlijkheid dat het risico zal intreden, de waarschijnlijkke kosten daarvan, de mate waarin een beroep is gedaan op onderaannemers, het recht van verhaal op deze onderaannemers en, ten slotte, elk ander criterium waarmee de risico's zo correct mogelijk kunnen worden geëvalueerd (voormeld arrest DE + ES Bauunternehmung GmbH, punt 37).

3. Voorbeeld

3.1. Beslissing tot sluiting van een uitbatingszetel door de raad van bestuur genomen korte tijd voor de balansdatum. De beslissing werd niet openbaar gemaakt en er werd geen aanvang gemaakt met de tenuitvoerlegging van de beslissing.

In het Belgisch boekhoudrecht kan een voorziening worden gevormd.

Volgens IFRS 37 daarentegen geeft dergelijke beslissing vóór de balansdatum geen aanleiding tot een bestaande verplichting op de balansdatum tenzij de onderneming vóór de balansdatum is begonnen met de tenuitvoerlegging van het reorganisatieplan of de belangrijkste kenmerken van het reorganisatieplan op een voldoende specifieke wijze aan de betrokkenen heeft meegegeeld zodat zij bij hen een geldige verwachting heeft gewekt dat de onderneming de reorganisatie zal uitvoeren (IAS 37.75).

Vanuit fiscaal oogpunt mag de voorziening voor risico's en kosten die is aangelegd voor de opzeggingsvergoedingen en sluitingspremies die de onderneming na het boekjaar zal moeten betalen aan haar ontslagen werknemers, worden vrijgesteld in de mate dat het bedrag ervan niet meer bedraagt dan het totaal van de – nog lopende – verplichtingen die de onderneming tegenover de ontslagen werknemers op zich heeft genomen. Het aanleggen van dergelijke voorzieningen kan ten vroegste gebeuren op de datum waarop het ontslag aan de werknemers wordt betekend (Com.IB 92, nr. 48/28).

3.2. Verplichting om in bepaalde fabrieken rookfilters te installeren, in uitvoering van een nieuwe regelgeving die vóór de balansdatum werd goedgekeurd.

In het Belgisch boekhoudrecht mag een voorziening worden aangelegd. Volgens IFRS 37 daarentegen betreft het verplichtingen die onafhankelijk zijn van de toekomstige handelingen van een onderneming. Deze heeft geen bestaande verplichting voor die toekomstige uitgaven en er wordt dus geen voorziening opgenomen (IAS 37.19).

3.3. Verkoop van goederen met waarborg tot dekking van de herstellingskosten van fabricagefouten die binnen de zes maanden na de aankoop duidelijk worden.

1 000 000 EUR kosten indien in alle verkochte producten geringe defecten zouden worden ontdekt. 4 000 000 EUR kosten indien in alle verkochte producten grote defecten zouden worden ontdekt. Volgens de ervaring uit het verleden en de verwachtingen voor de toekomst zal 75 % van de verkochte goederen geen defecten vertonen, zal 20 % geringe defecten en 5 % grote defecten vertonen. De verwachte waarde van de reparatiekosten voor het geheel van de waarborgverplichtingen: (75 % van nihil) + (20 % van 1 000 000) + (5 % van 4 000 000) = 400 000 EUR (37.39). Hoewel er, vanuit fiscaal oogpunt, van uit wordt gegaan dat art. 48 WIB 1992 de voorzieningen beoogt die zijn aangelegd teneinde het hoofd te bieden aan scherp omschreven kosten welke, volgens de aan gang zijnde gebeurtenissen waarschijnlijk zijn, wat loutere vooruitzichten en benaderende ramingen uitsluit, mag niettemin worden aangenomen dat er aan de wettelijke voorzieningen is voldaan, wanneer de bedragen besteed aan het vormen van de voorziening, worden bepaald op grond van coëfficiënten of normen voortvloeiend uit de bevindingen betreffende vorige jaren (cf. Brussel, 4.11.1970, nv Fiat-Belgio, *Bull.Bel.* 505, blz. 467; Luik, 18.3.1987, bvba B., *FIF* 87/123). Dienaangaande is er dus geen tegenstrijdigheid.

Jean-Marie Cougnon
Accountant en belastingconsulent

Accountancy & Tax



ANTHEMIS

 intersentia

