

Accountancy & Tax

Speciale bijlage bij het driemaandelijks tijdschrift Accountancy & Tax www.iec-iab.be | Nr. 2/4



IAS 2
Vorraden

IAS 36
Bijzondere waardeverminderingen
van activa

Inhoud

Accountancy&Tax

Speciale bijlage bij het driemaandelijks tijdschrift
Accountancy&Tax Nr. 2/4

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. Verhoeve

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 Inleiding

De analyses van de werkgroep “IAS/IFRS
– Fiscaliteit” van het IAB: vervolg

7 IAS 2

Voorraden

21 IAS 36

Bijzondere waardeverminderingen van activa

27 Aanvulling bij speciale editie nr. 1/4 – IAS 16:

Materiële vaste activa

De analyses van de werkgroep “IAS/IFRS – Fiscaliteit” van het IAB: vervolg

Jos De Blay
Accountant – Belastingconsulent

Inleiding

In oktober 2006 kon het Belgisch boekhoudrecht zijn 30ste verjaardag vieren. Aanleiding tot groot feestgedruis was er echter niet, voornamelijk omdat de IAS/IFRS-normen in 2006 heel wat aandacht in de professionele media hebben opgeëist.

1. Korte historische schets

Ter herinnering, de EG-verordening 1606/2002 legt met name voor elk boekjaar dat begint op of na 1 januari 2005 de IAS/IFRS-normen op voor de opstelling van de geconsolideerde jaarrekening van beursgenoteerde ondernemingen.¹

De Europese instanties werden aangezet om deze verordening aan te nemen onder druk van diverse omstandigheden, zoals:

- de toenemende internationalisering van het zakenleven;
- de wens van bepaalde Europese bedrijven om zich te laten noteren op niet-Europese beurzen;
- de boekhoudschandalen bij diverse beursgenoteerde ondernemingen, waarbij soms ook de verschil-

len tussen de Amerikaanse en de diverse boekhoudstandaarden in Europa in de kijker werden gesteld;

- sommige multinationale groepen hadden tot voor kort niet minder dan drie boekhoudkundige referentiekaders voor het opstellen van hun geconsolideerde jaarrekeningen, met name:
 - de twee Europese jaarrekeningenrichtlijnen (4de en 7de Richtlijn) die het resultaat zijn van compromissen tussen de lidstaten en daardoor een veelheid aan keuzemogelijkheden bevatten voor de lidstaten; deze talrijke opties stonden geen borg voor een vergelijkbaarheid van de jaarrekeningen van ondernemingen binnen Europa;
 - de IAS-standaarden die oorspronkelijk door het IASC² werden opgesteld. Doch deze normen waren niet verplicht en werden al dan niet strikt toegepast door boekhoudkundige beroepsbeoefenaars, ondernemingen, enz...
 - de US-GAAP-normen.

Richtlijn 2003/51/EG van het Europees Parlement³ 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.

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

² Het *International Accounting Standards Committee* is op 29 juni 1973 opgericht. Vanuit de wereld van de financiële verslaggeving was er behoefte aan internationale afspraken. Vertegenwoordigers uit Australië, Canada, Duitsland, Frankrijk, Japan, Mexico, Neder-

land, het Verenigd Koninkrijk, Ierland en de Verenigde Staten kwamen bij elkaar en vormden het IASC.

³ Bedoeld wordt de Europese Richtlijn 2003/51/EG van 18 juni 2003 ter modernisering van de jaarrekeningenrichtlijnen, Pb.EU van 17 juli 2003, nr. L 178, p. 16 e.v., verder in de tekst geciteerd als de *Moderniseringsrichtlijn*.

Voorlopig heeft de Belgische wetgever zich er toe beperkt enkel de dwingende bepalingen van de zogenaamde Moderniseringsrichtlijn⁴ om te zetten in het Belgisch boekhoudrecht en bijgevolg blijft het Belgisch jaarrekeningenrecht, zoals dit u allen welbekend is, voorlopig wel onverkort van toepassing op de statutaire jaarrekening van zowel beursgenoteerde als niet-beursgenoteerde ondernemingen. België heeft er voorlopig niet voor gekozen om de ondernemingen toe te laten of te verplichten hun statutaire jaarrekeningen op te stellen en te publiceren met toepassing van de IAS/IFRS-normen.

2. Het Belgisch boekhoudrecht en de IAS/IFRS-normen: een verschillend concept

Een belangrijk verschilpunt tussen het Belgisch jaarrekeningenrecht en de internationale IAS-standaard is dat het Belgisch recht uitgaat van het concept van de historische kostprijzen, terwijl het IAS-concept in principe eerder vertrekt van de marktwaarde. De IAS-regels zijn er met name op gericht de aandeelhouders op continue wijze in te lichten over de aandeelhouderswaarde van hun bedrijf en de meeste deskundigen zijn het erover eens dat deze werkwijze leidt tot een grotere volatiliteit van het eigen vermogen en van de resultaten van de ondernemingen.

3. Stand van zaken in de diverse Europese landen

Op Malta na heeft geen enkel land van de EU de IAS-normen verplicht opgelegd voor de statutaire jaarrekeningen van alle ondernemingen

Dat nog niet iedereen in Europa op volle toeren warm loopt voor een veralgemeende toepassing van de IAS-standaard is intussen duidelijk geworden. Uit de tot 15 mei 2006 bijgewerkte planningstabel betreffende de implementatie van de IAS-reglementering 1606/2002 in de EU en de EER⁵ kan worden geconcludeerd dat de diverse lidstaten zeer uiteenlopende keuzes hebben gemaakt inzake de invoering van de IAS/IFRS-referentiestandaard in hun nationaal boekhoudrecht. **Zo laten – tot nog toe – slechts enkele landen toe dat de statutaire jaarrekening volgens IAS wordt opgesteld. Op Malta na, heeft trouwens geen enkel land tot heden ervoor gekozen**

⁴ Europese Richtlijn 2003/51/EG van 18 juni 2003 ter modernisering van de jaarrekeningsrichtlijnen, Pb.EU van 17 juli 2003, nr. L 178, p. 16 e.v.

⁵ EER (Europese Economische Ruimte): dit zijn alle landen van de EU en ook IJsland, Liechtenstein en Noorwegen.

om alle ondernemingen te verplichten om voor hun statutaire enkelvoudige jaarrekening de IAS-regels te implementeren. De volledige tabel met uitgebreide informatie hierover per land van de EU en van de EER kan u terugvinden op volgend adres:

http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/ias-use-of-options_en.pdf

Planned Implementation of the IAS Regulation (1606/2002) in the EU and EEA (Date 15/05/2006).

Op Malta na heeft geen enkel land van de EU de IAS-normen verplicht opgelegd voor de statutaire jaarrekeningen van alle ondernemingen

4. De analyses van de werkgroep “IAS/IFRS – Fiscaliteit” van het IAB

Al deze vaststellingen mogen echter niet leiden tot het onderschatten van het belang van voornoemde evoluties, zowel voor grote, al dan niet beursgenoteerde bedrijven, als voor de kleine en middelgrote ondernemingen, en uiteraard voor de boekhoudkundige deskundigen.

Gezien het belang van deze ontwikkelingen rond de eventuele invoering van het IAS-concept in het Belgische boekhoudrecht heeft de Commissie voor Boekhoudkundige Normen intussen drie werkgroepen opgericht.⁶ Verwacht wordt dat deze werkgroepen nog dit jaar hun conclusies aan de regering zullen voorleggen.

Het IAB heeft evenmin getalmd en binnen de Commissie Belastingconsulenten werd in 2005 de werkgroep “IAS/IFRS – Fiscaliteit” opgericht met als doel werkmiddelen ter beschikking te stellen van de leden, door de

⁶ J. DE BLAY, “De eerste analyses van de werkgroep IAS/IFRS – Fiscaliteit van het IAB”, Accountancy & Tax, nr. 3/2006 – speciale bijlage nr. ¼, p. 6 e.v.

analyse van een aantal IAS-normen, de vergelijking ervan met het Belgisch boekhoudrecht, het onderzoek van de discrepanties tussen IAS/IFRS en het Belgisch boekhoudrecht en de aanduiding van de mogelijke fiscale impact van deze verschilpunten.⁷

Dat het onderzoek van de fiscale implicaties van een eventuele invoering van de IAS/IFRS-referentiestandaard – terecht – de bijzondere aandacht trekt van de professionele boekhoudwereld blijkt ook uit een recente academische studie.⁸ In een volgende speciale editie komen wij terug op dit interessante artikel.

In de vorige speciale bijlage van Accountancy en Tax kon u reeds kennis nemen van de eerste analyses⁹ van de werkgroep, met name:

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

In deze bijlage kunnen wij u twee nieuwe analyses voorstellen:

4. IAS 2: Voorraden
5. IAS 36: Bijzondere waardeverminderingen van activa

Voor de goede orde brengen we in herinnering dat deze artikels voornamelijk de aandacht willen vestigen op een aantal opmerkelijke fiscale discrepanties tussen het Belgisch jaarrekeningenrecht en de IAS/IFRS-normen, waarbij het opzet niet is een exhaustieve lijst ervan op te stellen. In het kader van de opdracht van de werkgroep (de publicatie van een aantal technische teksten voor de leden) worden trouwens niet alle opgemerkte fiscale distorsies *in extenso* besproken. Het geheel van de IFRS-regels bestaat immers uit honderden bladzijden zeer gedetailleerde regelgeving.

• **IAS 2: Voorraden**

Talrijke begrippen zijn identiek in beide boekhoudstandaarden. Volgende belangrijkste verschilpunten kunnen worden opgemerkt:

⁷ G. DELVAUX en E. VERCAMMEN, “De kern van het debat”, Accountancy & Tax, nr. 3/2006 – speciale bijlage nr. 1/4, p. 3.

⁸ O.H. JACOBS, C. SPENGLER, T. STETTER en C. WENDT, “EU Company Taxation in case of a common tax base: a computer based

Het Belgisch boekhoudrecht staat toe om niet alle of slechts een gedeelte van de indirecte productiekosten op te nemen (indirect cost) bij de waardering van voorraden. In dat geval worden de voorraden gewaardeerd tegen de rechtstreekse kosten en moet de toepassing van deze mogelijkheid in de toelichting worden vermeld (direct cost).

Onder IAS maken de onrechtstreekse productiekosten steeds deel uit van de kostprijs, zodat de ondernemingen niet de mogelijkheid hebben om de waarde van hun goederen in bewerking en bestellingen in uitvoering te beperken tot de rechtstreekse productiekosten.

De LIFO-methode, die is toegestaan onder het Belgisch recht, mag volgens de IAS 2-norm niet worden toegepast.

Beide verschilpunten zullen meestal fiscale implicaties hebben, die in heel wat gevallen zullen leiden tot het in de tijd naar voor schuiven van de belastingdruk en in eerder uitzonderlijke gevallen zelfs tot het belasten van resultaten die de onderneming uiteindelijk nooit zal realiseren.

• **IAS 36: Bijzondere waardeverminderingen van activa**

De fiscale impact van de implementatie van deze norm situeert zich op het vlak van de tegenboeking van een bijzonder waardeverminderingverlies. Onder IAS leidt dit in principe tot een toename van de belastbare winst. Dit is eveneens het geval onder het Belgisch boekhoudrecht, tenzij gebruik wordt gemaakt van de mogelijkheid voorzien door art. 100 van het KB W. Venn. om de terugneming van waardeverminderingen rechtstreeks te boeken onder de post herwaarderingmeerwaarden of van de mogelijkheid verdedigd door de rechtsleer (S. Van Crombrugge, Vennootschap en Belasting, deel III, 3-820) om een bedrag gelijk aan de terugneming van de aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen te doteren aan één of meer afzonderlijke passiefrekeningen, ten einde te voldoen aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde (behandeling als niet verwezenlijkte meerwaarde).

calculation and comparison using the enhanced model of the European tax analyzer”, Intertax, Vol. 33, nr. 10, 2005, p. 414-428.

⁹ Accountancy & Tax, nr. 3/2006 – speciale bijlage nr. 1/4, p. 10 e.v.

November 2006: belangrijke wending van de Europese Commissie. Ontsnappen de Europese KMO's dan toch aan de IFRS-regels?

Indien men het Belgisch boekhoudrecht wil laten evolueren naar de IAS/IFRS-normen, dan is het zonder meer aangewezen dit op een voorzichtige wijze te doen. De analyses wijzen nogmaals op het belang van het respecteren van de fiscale neutraliteit bij deze (r)evolutie.

Zoals reeds gemeld in de vorige speciale bijlage¹⁰ heeft de IASB intussen onderkend dat de complexiteit van de IFRS-regels te zware administratieve lasten oplegt aan KMO's. Normaal zal de IASB in 2007 een "IFRS-light"-versie voor KMO's finaliseren.

Of dit echter nog zal baten is intussen zeer de vraag.

Op 14 november 2006 heeft de Europese Commissie immers een zeer opmerkelijk voorstel gericht aan de "Accounting Regulatory Committee". De Commissie stelt voor de KMO-standaarden van de IASB niet te volgen. De Commissie wil de administratieve lasten van ondernemingen in de EU aanzienlijk verlichten en vereenvoudigen, zodat deze lasten met 25 % worden gedrukt en zij zet voorop dat het huidige IASB-project voor de KMO's de administratieve lasten niet voldoende vereenvoudigt. Temeer omdat de IFRS-standaarden bedoeld zijn voor externe gebruikers, zoals de aandeelhouders, en niet voor de manager/eigenaar van de onderneming.

Kortweg, de Commissie gelooft niet in het KMO-project van de IASB. Het project doet de KMO's vooral de grote, zware IFRS-standaarden toepassen.¹¹

Voor KMO's wil de Commissie de vierde richtlijn moderniseren. De grote ondernemingen daarentegen zullen mogelijk op termijn aan de IFRS-normen worden onderworpen. Bovendien wil de Commissie blijkbaar ook de drempels voor grote ondernemingen aanzienlijk verhogen. Heden bedragen deze drempels 7,3 miljoen euro omzet, 3,65 miljoen euro balanstotaal en 50 werknemers. Pas als twee criteria overschreden zijn, wordt de onderne-

ming als groot beschouwd. Een onderneming met meer dan 100 werknemers is altijd groot.

Als deze piste zou worden gevolgd is dit goed nieuws voor de administratieve lasten van KMO's, maar in principe zou het voorbehouden werkdomein van de bedrijfsrevisoren hierdoor kunnen inkrimpen, doordat zij een deel van hun mandaten zouden verliezen.

Blijft Europa deze nieuwe weg volgen, dan is het hele debat rond de mogelijke invoering van de IFRS-regels en de mogelijke fiscale discrepanties enkel nog van belang voor de grote ondernemingen die mogelijk in de toekomst zullen worden onderworpen aan de IFRS-regels. In dergelijk geval kan de binding tussen het boekhoudrecht en het fiscaal recht – althans voor KMO's – onaangetast blijven. Grote ondernemingen zullen dan waarschijnlijk verplicht worden twee jaarrekeningen op te stellen.

Wij wachten met spanning af hoe dit dossier evolueert en volgen het van nabij op voor onze leden en hun klanten.

Alle auteurs van de in dit kader geschreven artikelen wens ik te danken voor het uitwerken van de vergelijkende analyses en voor hun waardevolle inbreng tijdens de maandelijkse vergaderingen van de werkgroep "IAS/IFRS – Fiscaliteit".

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

¹⁰ J. DE BLAY, "De eerste analyses van de werkgroep IAS/IFRS – Fiscaliteit van het IAB", *Accountancy & Tax*, nr. 3/2006 – speciale bijlage nr. ¼, p. 8, voetnoot 7. Het KMO (SME)-project van de IASB.

¹¹ J. VERHOEYE, "Europa wil IFRS-regels niet voor kleine en middelgrote ondernemingen", *De Tijd*, 28 november 2006, p. 17.

IAS 2: VOORRADEN

A. BRON

Deze bij de Europese Verordening (EG) nr. 1725/2003 van 29 september 2003 gepubliceerde standaard, werd later door de IASB herzien (Verbeteringsproject). De herziene versie van IAS 2, gepubliceerd bij verordening (EG) nr. 2238/2004 van 29 december 2004, wijzigt en vervangt de in de vorige verordening opgenomen versie, alsook de interpretatie SIC 1 "Consistentie – Verschillende kostprijsformules voor voorraden". De voornaamste wijziging betreft het prijsgeven van de LIFO-methode. De door de IASB op 18 december 2003 gepubliceerde standaard is van toepassing op financiële staten betreffende boekjaren die vanaf 1 januari 2005 aanvangen. De eerdere toepassing ervan werd aangemoedigd, in welk geval melding moest worden gemaakt in de toelichting.

B. DOEL

IAS 2 definieert de waardering van de activa bestemd voor de verkoop in het kader van de normale bedrijfsvoering. De standaard bepaalt welke kosten in de voorraden moeten worden opgenomen en welke als lasten moeten worden erkend, de waardering van de voorzieningen voor voorraden en de verschillende waarderingmethoden voor voorraden.

C. TEKST VAN DE STANDAARD

Verordening (EG) nr. 2238/2004 van de Commissie van 29 december 2004
Publicatieblad nr. L 394 van 31/12/2004, p. 0028 – 0035

D. TERMINOLOGISCHE TOELICHTING

Het is belangrijk er vooraf op te wijzen dat, zowel in niverheids- als in handels-ondernemingen, de waarde van de voorraden één van de belangrijkste actiefposten van de balans vormt en dat de waardering van deze waarde de resultaten en de beoordeling van de bedrijfsrentabiliteit van de onderneming onmiskenbaar beïnvloedt.

Ook dient te worden onderstreept dat deze waardering enigszins verschilt naargelang de voorraden bestaan uit bestanddelen die in de inventaris werden opgenomen zonder in de onderneming wijzigingen te hebben ondergaan (artikel 36 KB W. Venn.) of uit zelf geproduceerde bestanddelen (art. 35, 37, 38, § 2, KB W. Venn.). Het Belgisch boekhoudrecht hanteert de volgende waarderingsnormen m.b.t. voorraden.

a. De aanschaffingsprijs of marktwaarde op balansdatum wanneer die lager is:

- 30 MAR Grondstoffen
- 31 MAR Hulpstoffen
- 34 MAR Handelsgoederen
- 35 MAR (Van derden verkregen) onroerende goederen bestemd voor verkoop

De aanschaffingswaarde bij invoer is gelijk aan de aankoopprijs, vermeerderd met de op de aankoopprijs geheven rechten en belastingen (accijnstrechten, invoerrechten en niet-afrekbare BTW), de door derden aangerekende bijkomende kosten (port-, vervoer- en verzekeringskosten, kosten van laden, lossen, slepen en eventueel opslaan in havens, commissie- en makelaarslonen bij aankoop) die alleszins aan de betrokken goederen worden toegerekend en de vervoertkosten tot de plaats van eerste opslag (art. 69, § 1, KB W. Venn.).

De marktprijs is in principe de marktprijs bij de verkoop "bij vertrek uit de onderneming" die onder gebruikelijke en normale verkoopvoorwaarden kan worden verkregen, rekening houdend met de gewoonlijk door de onderneming toegekende rabatten, ristorno's en kortingen, onder aftrek van een bedrag gelijk aan de normale rechtstreekse verkoopkosten.

De voorraden worden gewaardeerd aan aanschaffingswaarde, berekend volgens de (te vermelden) methode van gewogen gemiddelde prijzen, FIFO, LIFO, door individualisering van de prijs van elk bestanddeel of aan marktwaarde als die lager is.

b. De kostprijs wordt als waardering gebruikt voor:

- 32 MAR Goederen in bewerking
- 33 MAR Gereed product
- 35 MAR Onroerende goederen bestemd voor verkoop
- 37 MAR Bestellingen in uitvoering, het waarderingscriterium

De kostprijs omvat naast de aanschaffingsprijs van de grondstoffen, verbruiks- goederen en hulpstoffen, de productiekosten die rechtstreeks aan het individuele product of aan de productengroep toerekenbaar zijn, evenals het eventuele deel van de productiekosten die slechts onrechtstreeks aan het individuele product of aan de productengroep toerekenbaar zijn, voor zover deze kosten op de normale productperiodes betrekking hebben. Het principe van de berekeningsbasis is dus dit van de full cost, die alles omvat wat het product heeft gekost tot bij opslag ervan: rechtstreekse en onrechtstreekse productiekosten

die beide variabele en vaste bestanddelen omvatten. Mits dit in de toelichting wordt vermeld mogen de ondernemingen de onrechtstreekse productiekosten niet geheel of gedeeltelijk in de vervaardigingsprijzen opnemen; en mogen zij in de waarde van het gereed product enkel de rechtstreekse productiekosten opnemen (*direct costing*).

c. **De kostprijs verhoogd met de toegerkende winst** (rekening 371) in het stadium waarin de bestelling in uitvoering zich bevindt (art. 69, § 2, 71 en 72, KB W. Vennn.), met dien verstande dat de voorraden tegen nettowaarde, na waardevermindering, op de balans moeten voorkomen.

De kostprijs is gelijk aan de aanschaffingsprijs, vermeerderd met de rechtstreeks toerekenbare productiekosten en het evenredig deel van de productiekosten die onrechtstreeks toerekenbaar zijn, voor zover deze kosten op de normale productieperiode betrekking hebben, met dien verstande dat het een mogelijkheid betreft, waarvan, indien ze niet in beschouwing wordt genomen, melding moet worden gemaakt in de toelichting bij de jaarrekening. Het oordeel van de deskundige is uiteraard doorslaggevend. Een geschikte manier om het gestelde probleem op te lossen bestaat evenwel in het nauwkeurig aangeven in de toelichting bij de jaarrekening van de waarderingsregels inzake de voorraden en het vermelden van de bestanddelen die in de kostprijs zijn opgenomen en vooral van wat het evenredig deel van de indirecte productiekosten inhoudt (zie inzonderheid het niet-opnemen van de interestlasten – art. 38, § 2, KB W. Vennn.).

E. VERSCHILLEN TUSSEN IAS/IFRS EN DE BELGISCHE BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

	IAS/IFRS	BELGISCH BOEKHOUDRECHT
	<p>Bronnen: IAS/IFRS 2 en SIC 1</p>	<p>Bron: artikelen 32, 35 tot 39, 41, 42, 43, 45 tot 49, 69, 70 en 82 KB dd. 30/01/2001 en advies nr. 132/2, <i>Bull.</i> CBN nr. 15, oktober 1984, advies nr. 152/1, <i>Bull.</i> CBN, nr. 20, december 1987, advies nr. 126/7, <i>Bull.</i> CBN, nr. 24, september 1989 en advies nr. 132/7, <i>Bull.</i> CBN, nr. 36, november 1996.</p>
	<p>1. TOEPASSINGSGEBIED</p> <p>Van toepassing op voorraden met uitzondering van:</p> <ul style="list-style-type: none"> • werken in uitvoering ontstaan uit hoofde van onderhanden projecten in opdracht van derden (IAS 11); • financiële instrumenten (IAS 39); • biologische activa in verband met agrarische activiteiten (IAS 41). <p>Bestellingen in uitvoering in de zin van het Belgische recht worden beoogd door IAS 11 "Onderhanden projecten in opdracht van derden".</p> <p>Inwerkingtreding: boekjaren die vanaf 1 januari 2005 aangevangen.</p>	<p>Activa klasse 3</p> <p>Voorraden (rekeningen 30 tot 35)</p> <p>Bestellingen in uitvoering (rekening 37)</p> <p>waarvan de aanschaffing, tijdens de uitvoering, eerst in kosten wordt genomen waarna ze, bij de afsluiting van het boekjaar van aanschaffing, in de balans wordt opgenomen.</p>

IAS 2.6	<p>2. IDENTIFICATIE</p> <p>Voorraden betreft activa die worden aangehouden:</p> <p>a) voor verkoop in het kader van de normale bedrijfsvoering;</p> <p>b) in het productieproces voor een dergelijke verkoop; of</p> <p>c) in de vorm van grond- en hulpstoffen die worden gebruikt tijdens het productieproces of tijdens het verrichten van diensten.</p>	<p>In technische zin zijn voorraden vlottende activa die deel uitmaken van de bedrijfscyclus waar zij bij eerste gebruik worden geconsumeerd ofwel na het productieproces als zodanig worden verkocht.</p> <p>Omvatten: zie voorstelling van de jaarrekening.</p> <p>Bestellingen in uitvoering zijn de materiële activa en/of prestaties die het onderhanden zijn van de uitvoering van een contract uitmaken.</p> <p>Forfaitaire activering (vast bedrag) van het klein materieel en de verbruiksgoederen.</p>	<p>Advies 132/7, <i>Bull.</i> CBN, nr. 36, november 1996, p 2-4</p> <p>Art. 42 KB W. Venn</p>
IAS 2.9	<p>3. WAARDERINGSGEGELS</p> <p>Voorraden moeten worden gewaardeerd tegen de laagste waarde:</p> <ul style="list-style-type: none"> • van hun kostprijs; • van hun vermoedelijke opbrengstwaarde. <p>Voor alle voorraden is de referentiewaarde steeds de verkoopprijs.</p> <p>3.1. Kostprijs</p> <ul style="list-style-type: none"> • alle inkoopkosten; • de conversiekosten; • de algemene productiekosten voor zover gemaakt om de voorraden op hun huidige locatie en in hun huidige staat te brengen. <p>3.1.1. De inkoopkosten omvatten:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de aankoopprijs; • de invoerrechten en andere belastingen (met uitzondering van de belastingen die de entiteit later kan terugvorderen van de belastingdienst); 	<p>Waardering tegen de laagste:</p> <ul style="list-style-type: none"> • aanschaffingswaarde; • marktwaarde op balansdatum. <p>a) <i>Aanschaffingswaarde</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • ofwel de aanschaffingsprijs; • ofwel de kostprijs; • ofwel de inbrengwaarde. <p>b) <i>Marktwaarde</i>: normale verkoopprijs verminderd met de inherente verkoopkosten.</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Goederen bestemd voor de verkoop</i>: de verkoopprijs die wordt verkregen onder normale en gebruikelijke verkoopvoorwaarden, rekening houdend met de kortingen, ristorno's en rabatten die gewoonlijk door de onderneming worden gegeven, onder aftrek van de normale rechtstreekse verkoopkosten. • <i>Grond- en hulpstoffen</i>: de prijs die wordt verkregen onder normale en gebruikelijke aankoopvoorwaarden (rekening houdend met de gebruikelijke kortingen), verhoogd met de geraamde bijkomende kosten bij aankoop die normaliter in de aanschaffingsprijs zijn verwerkt. 	<p>Art. 69 KB W. Venn.</p> <p>KB W. Venn. Art. 36 Art. 37 Art. 39</p> <p>Advies 132/6, <i>Bull.</i> CBN, nr. 31, december 1993, p. 24-25 en advies 132/7, <i>Bull.</i> CBN, nr. 36, november 1996, p. 2-27</p>

	<ul style="list-style-type: none"> • de vervoerkosten; • de afhandelingskosten; en • andere kosten die rechtstreeks kunnen worden toegerekend aan de verwerving van gereed product, grondstoffen en diensten; • omrekeningsverschillen: zie IAS 21.21 "De gevolgen van wisselkoerswijzigingen": in uitzonderlijk gevallen. <p>Handelskortingen, rabatten en andere soortgelijke posten worden afgetrokken bij het bepalen van de inkoopkosten.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Gereed product</i>: de marktprijs "bij vertrek uit de onderneming" die wordt verregen onder normale en gebruikelijke verkoopvoorwaarden, rekening houdend met de kortingen, ristorno's en rabatten die gewoonlijk door de onderneming worden gegeven, na aftrek van een bedrag dat overeenstemt met de normale rechtstreekse verkoopkosten. • <i>Goederen in bewerking</i>: nettoverkoopprijs van het gereed product, na aftrek van de nog te maken kosten voor de afwerking van de producten. c) <i>Inbrengwaarde</i>: de waarde die overeenstemt met de bedongen waarde van de inbreng mag niet hoger zijn dan de marktwaarde van de goederen bij aankoop van de betrokken goederen. 	Art. 39 KB W. Venn.
IAS 2.12	<p>3.1.2. De <i>conversiekosten</i> omvatten:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de kosten die direct betrekking hebben op de productie-eenheden (directe arbeidskosten); • maar ook de <i>systematische</i> toerekening van vaste en variabele indirecte productiekosten voortvloeiend uit de omzetting van grondstoffen in gereed product. 	<p>De productiekosten omvatten:</p> <ul style="list-style-type: none"> • aanschaffingskosten der grondstoffen, verbruiksgoederen en hulpstoffen; • de kosten die rechtstreeks op de productie betrekking hebben. Bijvoorbeeld: rechtstreekse lonen, rechtstreekse kosten (energie-verbruik, afschrijving machines) + desgevallend de onderaannemingskosten (rekeningen 60); • het evenredig deel van de indirecte kosten die op de normale productieperiode betrekking hebben (rekeningen 61 tot 64). 	Art. 37 KB W. Venn.
IAS 2.13	<p>3.1.3. De <i>vaste indirecte productiekosten</i> zijn de indirecte productiekosten die, ongeacht het productievolume, doorheen de periode redelijk constant blijven:</p> <ul style="list-style-type: none"> • afschrijving en onderhoud van gebouwen en installaties; • kosten van beheer en bestuur van de fabriek. 	<p>Mogelijkheid om niet alle of een gedeelte van de indirecte productiekosten op te nemen (<i>indirect cost</i>). In dat geval worden de voorraden gewaardeerd tegen de rechtstreekse kosten en moet de toepassing van deze mogelijkheid in de toelichting worden vermeld (<i>direct cost</i>).</p>	Art. 37 KB W. Venn. Advies 132/7, Bull. CBN, nr. 36, november 1996, p. 22
IAS 2.13	<p>3.1.3.1. De <i>variabele indirecte productiekosten</i> zijn de indirecte kosten die direct of vrijwel direct variëren met het productievolume: indirecte arbeidskosten (personeel ontvangst grondstoffen, personeel aangewend voor het vervoer van de voorraden) en indirecte grondstoffen (verpakking, brandstof installaties), berekend volgens de normale productiecapaciteit – de kost van de productie van bijproducten mag niet aan de voorraden worden toegerekend.</p>	<p>De onrechtstreekse productiekosten worden slechts in de kostprijs van de bestellingen in uitvoering of het gereed product opgenomen op basis van een normale activiteit, zodat de kosten ten gevolge van de "onder"-aanwending van de productiecapaciteit rechtstreeks in resultaat worden genomen.</p>	

IAS 2.15	<p>3.1.3.2. De <i>overige kosten</i> worden in de waardering van de voorraden opgenomen voor zover ze zijn gemaakt om de voorraden op hun huidige locatie en in hun huidige staat te brengen.</p> <p>Voorbeeld: andere vaste kosten dan de productiekosten (verkopen) of kosten inzake het ontwerp van producten bestemd voor bepaalde specifieke klanten.</p>		
IAS 2.16	<p>3.1.4. Sommige "<i>overige</i>" kosten worden uit de kostprijs van de voorraden <i>gesloten</i>:</p> <ul style="list-style-type: none"> • abnormale hoeveelheden verspilde grondstoffen, arbeidskosten of andere productiekosten (IAS 2. 16, a) – opgenomen in kosten; • opslagkosten, tenzij deze kosten noodzakelijk zijn in het productieproces vóór een later productiestadium; • administratieve kosten die er niet toe bijdragen de voorraden op hun huidige locatie en in hun huidige staat te brengen; • de verkoopkosten. 	<p>Advies 132/7 sluit uit de kostprijs van de voorraden alle abnormale kosten:</p> <ul style="list-style-type: none"> • uitzonderlijk verbruik van grondstoffen, onderaanwending van productiecapaciteit en andere verliezen die niet bijdragen in een normaal productieproces; • kosten voor onderzoek en ontwikkeling; • kosten voor algemene administratie en verkoop. 	<p>Advies 132/7, <i>Bull.</i> CBN, nr. 36, november 1996, p. 2-27</p>
IAS 2.17	<p>IAS 23 "<i>Financieringskosten</i>" geeft de beperkte omstandigheden aan wanneer financieringskosten worden opgenomen in de kostprijs van de voorraden.</p>	<p>De rente op vreemd vermogen dat wordt gebruikt voor hun financiering mag slechts worden opgenomen voor zover deze rente activa betreft waarvan de productie of uitvoering meer dan één jaar bestrijkt en zij op de normale productieperiode van deze voorraden of de normale uitvoeringstermijn van deze bestellingen betrekking heeft.</p>	<p>Art. 38, lid 2, KB W. Venn.</p> <p>Advies 126/7, <i>Bull.</i> CBN, nr. 24, september 1989, p. 13</p>
IAS 2.19	<p>3.1.5. <i>Kostprijs van voorraden van een dienstverlenende onderneming</i></p> <p>Kosten van werknemers die rechtstreeks betrokken zijn bij het verlenen van de dienst, met inbegrip van toezichhoudend personeel en toerekenbare overheadkosten (kosten van installaties, opleiding, vervoer). Arbeidskosten en overige kosten in verband met verkooppersoneel en algemeen administratief personeel (ander dan aangewend voor de productie) worden niet opgenomen, maar worden geboekt als lasten in de periode waarin ze zijn ontstaan.</p> <p>Weinig relevant wegens de toepassing van IAS 18 waarin het principe wordt gehuldigd dat activiteiten worden opgenomen naar rato van het stadium van voltooiing van een prestatie, zodat opbrengsten moeten worden opgenomen in de verslagperiodes waarin de diensten zijn verricht.</p>	<p>Het probleem van de dienstverrichters wordt door het Belgisch boekhoudkundig kader niet rechtstreeks behandeld. Niettemin is er geen tegenstrijdigheid met de IAS/IFRS-standaarden.</p>	

<p>IAS 2.13</p>	<p>3.2. Toerekening - verdelingsregels</p> <ul style="list-style-type: none"> • De <i>direct cost</i>-methode (opneming van alle vaste productiekosten ten laste van het boekjaar) is niet toegestaan. • De toerekening van vaste indirecte productiekosten is gebaseerd op de normale capaciteit van de productiefaciliteiten. In tegenstelling tot de maximale aanwending is de normale capaciteit de gemiddelde productie die onder normale omstandigheden naar verwachting zal worden gerealiseerd over een aantal perioden of seizoenen (IAS 2.13). Bij abnormaal lage productie worden de kosten als last opgenomen in de periode waarin ze zijn ontstaan. Bij abnormaal hoge productie, wordt de toerekening van deze kosten verlaagd op basis van de effectieve aanwending van de productiefaciliteiten. • De variabele indirecte productiekosten worden toegerekend aan elke productie-eenheid op basis van het werkelijk gebruik van de productiefaciliteiten. • Wanneer productieprocessen gelijktijdig meerdere producten voortbrengen en de productiekosten niet afzonderlijk kunnen worden bepaald, worden ze aan de verschillende producten toegerekend op een rationele en consistente basis (door de norm gegeven voorbeeld: relatieve verkoopwaarde van elk product), tenzij blijkt dat één van de producten rendabeler is dan het andere. In de praktijk zijn de meeste bijproducten van gering belang. Als dit het geval is, worden ze gewaardeerd tegen de opbrengstwaarde, en wordt deze waarde afgetrokken van de kostprijs van het hoofdproduct. Bijgevolg verschilt de boekwaarde van het hoofdproduct niet wezenlijk van zijn kostprijs. 	<p>Zoals gezegd kan een onderneming beslissen om de indirecte kosten niet geheel of gedeeltelijk in de productiekosten op te nemen, mits, bij toepassing van deze mogelijkheid, daarvan melding te maken in de toelichting bij de jaarrekening.</p> <p>In advies 132/7 adviseert de CBN geen gebruik te maken van deze mogelijkheid, aangezien de <i>aanschaffingswaarde van de voorraden gereed product en van de geboekte resultaten dan systematisch zou worden ondergewaardeerd</i>. Gelet op het beginsel van het getrouwe beeld, lijkt dergelijke onderwaardering moeilijk te rechtvaardigen. De Belgische waarderingsmethode van de voorraad gereed product en goederen in bewerking tegen rechtstreekse kostprijs leidt tot een mindere waarde van de voorraad. Door de onmiddellijke inresultaatneming van de onrechtstreekse kosten heeft deze methode ook tot gevolg dat het resultaat, en bijgevolg de belastbare grondslag wordt verminderd. Deze regels komen overeen met de IAS/IFRS-standaarden.</p> <p>Waardering van de voorraden tegen standaardkosten is slechts aanvaardbaar als de onderneming over een analytische boekhouding beschikt op grond waarvan de verschillende bestanddelen van de standaardkosten kunnen worden verantwoord, de kostenramingen en de reële kosten onderscheiden en de verschillen geanalyseerd, met de verplichting dat wanneer er een aanzienlijk verschil is, dat verschil moet resulteren in een aanpassing van de waarde van de voorraden, tenzij het voortvloeit uit abnormale omstandigheden zoals verspilling, onvoldoende gebruik van de installaties.</p>	<p>Advies 132/7, <i>Bull.</i> CBN, nr. 36, november 1996, p. 22</p>
<p>IAS 2.14</p>			

IAS 2.23	<p>3.3. Keuze van een methode voor de bepaling van de kostprijs</p> <p>Onderling niet-uitwisselbare en identificeerbare bestanddelen.</p> <p>De kostprijs van voorraadbestanddelen die normaliter niet onderling uitwisselbaar zijn en goederen of diensten die worden geproduceerd en afgescheiden voor specifieke projecten, moet worden bepaald door hun individuele kostprijzen specifiek te identificeren.</p>	<p>Eveneens toegestaan door de adviezen van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen.</p>	
IAS 2.25	<p>De kostprijs van de voorraden die niet worden behandeld door IAS 2.23, met name wanneer de kostprijs van elk bestanddeel niet duidelijk kan worden geïdentificeerd, moet worden berekend via:</p> <ul style="list-style-type: none"> • referentie: FIFO; • andere toegestane verwerking: GKG (gewogen gemiddelde kostprijs); • om praktische redenen, elke methode die resultaten oplevert die in overeenstemming zijn met de door IAS 2 opgesomde principes (standaardkostprijs- of brutomarktmethode), behalve de LIFO-methode die voortaan is uitgesloten. <p>SIC 1: verplichting tot het constant gebruik over verscheidene boekjaren van dezelfde kostprijsformule voor alle voorraden van soortgelijk aard en een soortgelijk gebruik. Omgekeerd mogen verschillende kostprijsmethoden worden toegepast op voorraden van verschillende aard of met verschillend gebruik.</p>	<p>Art. 43 vermeldt vier methoden voor de waardering van de voorraden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • FIFO; • LIFO; • individualisering van de prijs van elk bestanddeel; • gewogen gemiddelde prijzen (toepasselijk op elke beweging of bij afsluiting, wat aanleiding geeft tot verschillende voorraadwaarden). <p>Ook waardering tegen de laatste aankoopprijs wordt aanvaard, als het product niet onderhevig is aan belangrijke prijsverschommelingen.</p> <p>De brutomargemethode (<i>retail-inventory-method</i> of <i>gross-profit-method</i>) is ook toegelaten, ook fiscaal, maar ze is slechts dienstig voor handelsgoederen die zich in verkoopcentra bevinden. Ze is immers slechts geldig als ze leidt tot een aanvaardbare reconstructie van de waarde van de betrokken voorraden.</p>	<p>Art. 43 KB W. Venn.</p> <p>Advies 132/1, <i>Bull.</i> CBN, nr. 9, december 1981, p. 18-20</p> <p>Advies nr. 126/7, <i>Bull.</i> CBN, nr. 24, september 1989, p. 13</p>

<p>3.4. Waarde-aanpassing – opbrengstwaarde</p> <p>Definitie: de geschatte verkoopprijs in het kader van de normale bedrijfsvoering minus de geschatte kosten van voltooiing en de geschatte kosten die nodig zijn om de verkoop te realiseren.</p> <p>Principe: activa mogen niet hoger worden gewaardeerd dan de naar verwachting bij verkoop of gebruik van deze activa te realiseren waarde.</p> <p>Onder bepaalde omstandigheden (daling van de verkoopprijs, stijging van de kosten van voltooiing van de werken, stijging van de directe verkoopkosten, beschadiging van sommige artikelen, enz.) moeten voorraden worden afgeschreven beneden hun aanschaffingswaarde, om ze te herleiden tot hun vermoedelijke opbrengstwaarde.</p> <p>In principe worden de voorraden individueel (artikel per artikel) afgeschreven tot hun opbrengstwaarde, maar het kan gepast zijn om soortgelijke of verwante bestanddelen te groeperen.</p>	<p>Bij afsluiting van het jaar van aanschaffing, moeten de voor wederverkoop aangeschafte bestanddelen tegen aankoopprijs, exclusief BTW, vermeerderd met de bijkomende, vervoer- en afhandelingskosten, en verminderd met de kortingen, rabatten en subsidies in de balans worden opgenomen.</p> <p>Als de marktwaarde op balansdatum lager is, moet deze worden opgenomen, maar mag niet worden gehandhaafd indien achteraf de marktwaarde hoger is dan de lagere waarde waartegen de voorraad werd gewaardeerd. Bij de volgende afsluitingen worden desgevallend waardeverminderingen geboekt op de voorraden, om rekening te houden hetzij met de evolutie van hun realisatie- of marktwaarde, hetzij met de risico's inherent aan de aard van de betrokken producten of van de gevoerde activiteit.</p> <p>Waardeverminderingen moeten ook worden geboekt:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) wanneer de marktwaarde van grond- en hulpstoffen, gereed product en de voor verkoop bestemde gebouwen op balansdatum lager is dan de aanschaffingswaarde; 2) wanneer de kostprijs van de goederen in bewerking, vermeerderd met het geraamde bedrag van de nog te maken kosten hoger is dan de nettoverkoopprijs op de datum van de jaarafsluiting. <p>Desgevallend worden aanvullende waardeverminderingen geboekt om rekening te houden met hun realisatie- of marktwaarde. De waardeverminderingen moeten voldoen aan de eisen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw. Ze moeten stelselmatig worden geboekt, op basis van de door de onderneming vastgestelde methoden, en mogen niet afhangen van het resultaat van het boekjaar.</p>	<p>Art. 69 KB W. Venn.</p>
<p>IAS 2.28</p>	<p>Art. 32 KB W. Venn.: geïndividualiseerde basis + voldoen aan de beginselen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw.</p>	<p>Art. 69, § 1, lid 1, KB W. Venn</p> <p>Art. 70, lid 1, KB W. Venn.</p> <p>Advies 132/7, Bull. CBN, nr. 36, november 1996, p. 2-37</p>
<p>IAS 2.30</p>	<p>Schattingen van de opbrengstwaarde zijn gebaseerd op de meest betrouwbare gegevens waarover de onderneming beschikt op het ogenblik dat de schatting van het vermoedelijk realiseerbaar bedrag van de voorraden wordt gemaakt. Een tijdens vorige boekjaren vastgestelde waardevermindering moet worden teruggeboekt, wanneer de voorwaarden die deze rechtvaardigen niet meer aanwezig zijn. Informatie over tijdens het boekjaar teruggeboekte waardeverminderingen en de omstandigheden die deze terugboeking rechtvaardigen, moet in de toelichting worden verschaft.</p> <p>Als voorraden worden verkocht, moet de boekwaarde van deze voorraden worden opgenomen als last in de periode waarin de daarmee verband houdende opbrengsten worden opgenomen.</p>	<p>Art. 32 KB W. Venn.</p>
<p>IAS 2.34</p>		

IAS 2.36	<p>Het bedrag van elke afschrijving van voorraden tot de opbrengstwaarde en alle verliezen van voorraden dienen te worden opgenomen als last in de periode waarin de afschrijving of het verlies plaatsvindt. Het bedrag van elke terugboeking van elke afschrijving van voorraden voortvloeiend uit een toename van de opbrengstwaarde, dient te worden opgenomen als een verlaging van de voorraadwaarde die wordt opgenomen als last in de periode waarin de terugboeking plaatsvindt.</p> <p>De prijs van grondstoffen wordt niet afgeschreven onder de kostprijs als, ondanks de daling van de marktwaarde van de grondstoffen, het gereed product waarin ze zullen worden opgenomen naar verwachting boven de kostprijs zal worden verkocht. In het omgekeerde geval moet de vervangingswaarde worden toegepast.</p>		
IAS 2.37	<p>4. INFORMATIE IN DE FINANCIËLE STATEN</p> <ul style="list-style-type: none"> • de voor de waardering van de voorraden aangenomen boekhoudkundige methoden, met inbegrip van de gebruikte kostprijsformule; • de totale boekwaarde van voorraden en de boekwaarde in classificaties die geëigend zijn voor de entiteit (grondstoffen, hulpstoffen en verbruiksgoederen, werken in uitvoering en gereed product, enz.), constant toegepast in de tijd; • de boekwaarde van de voorraden, geboekt tegen reële waarde, verminderd met de verkoopkosten; • de waarde van de voorraden die in de periode als last wordt geboekt; • het bedrag van enige afschrijving van de voorraden die in de periode als last wordt geboekt; • de omstandigheden of gebeurtenissen die hebben geleid tot de terugboeking van een afschrijving van voorraden; • de boekwaarde van voorraden die zijn verpand als zekerheid voor verplichtingen; • informatie over de boekwaarden die worden aangehouden in verschillende classificaties van voorraden en de omvang van de wijzigingen van deze activa. <p>PM: de gebruikelijke indeling van de voorraden is: handelsgoederen, grondstoffen, hulpstoffen, werken in uitvoering en gereed product.</p>	<p>Informatie in de toelichting:</p> <ul style="list-style-type: none"> • waarderingsmethode (FIFO, LIFO, gewogen gemiddelde prijs, individualisatie); • belangrijkste componenten van de fabricatiekosten; • opnemings van interestlasten; • verschil tussen boekwaarde en marktwaarde. <p>Wanneer, bij gebruik van de LIFO-methode, de boekwaarde aanzienlijk afwijkt van een waardering op basis van de marktwaarde op balansdatum, moet het bedrag van dit verschil in de toelichting worden vermeld.</p>	<p>Art. 28 KB W. Venn.</p> <p>Art. 43 KB W.Venn.</p>

F. BELGISCHE FISCALE REGELS

- **Toepasselijke methoden**

Bij ontstentenis van uitdrukkelijke andersluidende bepalingen, moeten de verschillende methoden, indien zij op een verantwoorde wijze worden toegepast, ook op fiscaal gebied worden aanvaard (Circ. van 31 maart 1978, nr. 52, *Bull. Bel.* nr. 562, p. 716 en Com. IB, nr. 24/96). **Behoudens uitdrukkelijke afwijking, gelden de boekhoudkundige voorschriften op het gebied van de waarderingen immers ook op fiscaal gebied.**

Het gebruik van de ene dan wel de andere methode (bijvoorbeeld LIFO in de plaats van FIFO) en de keuze om de rechtstreekse of onrechtstreekse kosten, of alleen de rechtstreekse kosten op te nemen, heeft wel degelijk invloed op het fiscaal resultaat.

Volgens de circulaire van 31 maart 1978, is de waardering van de voorraden volgens de LIFO-methode en volgens de methode van de gewogen gemiddelde prijzen duidelijk ondergeschikt aan het voeren van een voldoende georganiseerde boekhouding (circ. van 31 maart 1978, nrs. 53 tot 60 en Com. IB 24/96 tot 24/99). Wat de – in de praktijk weinig gebruikte – LIFO-methode betreft, is de enige aanvaarde methode de *specific goods method* (circ. van 20 augustus 1982, *Bull. Bel.* nr. 610, p. 2361 en advies 132/1 *Bull.* CBN, nr. 9, december 1981, p. 8).

Op de verschillende categorieën van voorraden mogen verschillende waarderingmethoden worden toegepast, mits op de verschillende voorraadartikelen die vanuit technisch of juridisch oogpunt dezelfde kenmerken hebben, dezelfde methode wordt toegepast.

- **Waardeverminderingen, minderwaarden**

Waardeverminderingen gebeurt om de waarde van de voorraden tot hun marktwaarde op balansdatum te herleiden, wanneer deze lager is dan de aanschaffingswaarde, zijn fiscaal aanvaardbaar (circ. van 31 maart 1978, nr. 63). De evolutie van de marktwaarde kan uit velerlei factoren voortvloeden: schommeling van de prijzen, mode-effect, technische veroudering, enz.

Waardeverminderingen mogen worden geboekt:

- op beschadigde, verouderde koopwaar, mits de prijs die zou worden verkregen bij massale verkoop van de betrokken bestanddelen (bijvoorbeeld per lot aan een concurrerend bedrijf – Com. IB nrs. 24/87 tot 24/90) als referentie wordt genomen;
- op voorraden met een lage omloopsnelheid, mits wordt aangetoond dat het oude artikelen betreft en de verminderingscoëfficiënten realistisch zijn (PV Havelange van 7 juni 1978, *Bull. Bel.*, nr. 565, p. 1483 en vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Luik van 22/09/2005).

De waardeverminderingen geboekt in de loop van een boekjaar worden aanvaard voor zover de omstandigheden waarin ze hun verantwoordiging vinden, op het einde van dat boekjaar nog bestaan (Com. IB nr. 48/4).

Minderwaarden op grondstoffen, producten en koopwaar mogen slechts van het resultaat van de onderneming worden afgetrokken als ze worden verantwoord door een regelmatige inventaris (Com. IB nrs. 24/83 tot 24/114).

Alleszins is onderzoek van de concrete gegevens, per sector of zelfs per onderneming, de regel (Com. IB nrs. 24/109 tot 24/112). Anderzijds verzoekt de administratie haar ambtenaren blijk te geven van begrip en gematigdheid, in het bijzonder met betrekking tot waardeverminderingen op grondstoffen en gereed product waarvan de prijzen op de wereldmarkt aan plotselinge en belangrijke fluctuaties onderhevig zijn (Com. IB nr. 24/111). Waardeverminderingen inzake ruwe katoen, wol, vlas enz., worden voor inventarissen, opgemaakt vanaf 1 januari 2000, niet meer aanvaard (zie oud Com. IB nr. 24/112).

In voorkomend geval moeten onderwaarderingen van activa en overwaarderingen van passiva als verworpen uitgaven in de belastbare winst worden opgenomen (Com. IB nr. 24/80).

G. VOORBEELD

• Gegevens

De onderneming X nv produceert 2 producten, A en B, op basis van één enkele grondstof.

Voor de maand januari N beschikt u over volgende informatie:

Vorraad op 01/01/N

Grondstoffen : 20 000 kg aan 40 EUR/kg
 Verbruiksgoederen : 100 eenheden aan 500 EUR/eenheid
 Gereed product A : 300 eenheden aan 2 500 EUR/eenheid
 Gereed product B : 500 eenheden aan 2 000 EUR/eenheid
 Gereed product B in bewerking : 250 000 EUR

Aankopen van de periode

100 000 kg grondstoffen aan 39 EUR/kg
 De vervoerkosten van deze aankoop bedragen 600 000 EUR.

Rechtstreekse kosten

De rechtstreekse productiekosten volgens de fabricatieverslagen en volgens de uitgaande bewegingen van het magazijn zijn de volgende:

	Product A	Product B
Arbeidsloon	2 000 uren aan 500 EUR/u	2 500 uren aan 500 EUR/u
Verbruikte grondstoffen	30 000 kg	40 000 kg
Verbruikte verbruiks- goederen	50 eenheden	10 eenheden
Overige kosten	100 000 EUR	50 000 EUR

Onrechtstreekse kosten

De onrechtstreekse kosten van de onderneming (omvattende de diverse diensten en goederen in verband met de productie, afschrijving van het fabrieksgebouw, enz.) bedragen 2 000 000 EUR en worden ten belope van 1 500 000 EUR toegerekend aan de kostprijs van de producten A en B, als volgt verdeeld: 800 000 EUR voor A en 700 000 EUR voor B (volgens IFRS-standaard).

Het resterend bedrag van 500 000 EUR wordt niet aan de gefabriceerde producten toegerekend en in resultaat genomen (vaste kosten).

Productie

Op 31/01/N, bij het opmaken van de inventaris, worden u volgende gegevens verstrekt:

Gereed product A: 1 000 gefabriceerde eenheden van goede kwaliteit
 Gereed product B: 2 000 gefabriceerde eenheden van goede kwaliteit
 In bewerking gereed product A: 300 000 EUR
 In bewerking gereed product B: 350 000 EUR

Verkopen

Gereed product A: 1 200 eenheden aan 3 000 EUR
 Gereed product B: 2 000 eenheden aan 2 500 EUR

Andere gegevens:

- De uitgaande handelingen worden gewaardeerd volgens de methode van de gewogen gemiddelde kostprijs.
- **Gevolgen van de toepassing van de ene of andere methode**
 Volgens de IFRS moeten de onrechtstreekse productiekosten in de kostprijs worden opgenomen.

Bijsgevolg ondergaat het verkregen resultaat de weerslag van deze onrechtstreekse kosten. Volgens de waarderingsregels van het Belgisch boekhoudrecht daarentegen (KB van 30/01/2001) mogen de voorraden enkel tegen de rechtstreekse kosten worden gewaardeerd.

Tabel van de resultaten volgens IFRS

	TOTAAL	PRODUCT A	PRODUCT B
Verkopen = omzet	8 600 000	3 600 000	5 000 000
<u>Af te trekken</u>			
Kostprijs van de verkochte producten	- 7 152 712	- 3 415 380*	- 3 737 332**
	1 447 288	184 620	1 262 668
<u>Af te trekken</u>			
Structurele kosten	- 500 000		
Nettoresultaat op 31/01/N	947 288		

* Product A: 3 415 380. Uitgaand van een kostprijs van 2 149,998 volgens het Belgisch boekhoudrecht, dient men 800 000 (onrechtstreekse kosten) toe te voegen, hetzij 2 949 998 voor 1 000 eenheden (2 949,998 per eenheid). Onder de IAS-normen stemt het gereed product A overeen met de aanvangsvoorraad (750 000), te vermeerderen met 1 000 eenheden tegen 2 949,998 per eenheid (2 949 998), wat een totaal geeft van 3 699 998 voor 1 300 eenheden, hetzij een gewogen gemiddelde prijs van 2 846,1523 per eenheid. Gezien men weet dat men 1 200 eenheden A verkoopt, is de kost van de verkochte producten gelijk aan 1 200 eenheden x 2 846,1523 = **3 415 380**.

** Uitgaand van een kostprijs van 2 971 664 volgens het Belgisch boekhoudrecht, dient men 700 000 (onrechtstreekse kosten) toe te voegen, hetzij 3 671 664 voor 2 000 eenheden (1 835,832 per eenheid). Volgens de IAS-normen stemt het gereed product B overeen met de aanvangsvoorraad (1 000 000), te vermeerderen met 2 000 eenheden tegen 1 835,832 per eenheid (3 671 664), wat een totaal geeft van 4 671 664 voor 2 500 eenheden, hetzij een gewogen gemiddelde prijs van 1 868,6656 per eenheid. Gezien men weet dat men 2 000 eenheden B verkoopt, is de kost van de verkochte producten gelijk aan 2 000 eenheden x 1 868,6656 = **3 737 332**.

Waarderingsverschil van de inventarissen

Nieuwe kostprijs A = 1 000 e x 2 150 (*) = 2 150 000

Nieuwe kostprijs B = 2 000 e x 1 485,833 (**) = 2 971 664

	Gereed product A
300 x 2 500,00 = 750 000	1 200 x 2 230,769 = 2 676 923
<u>1 000 x 2 150,00 (*) = 2 150 000</u>	
1 300 x 2 230,769 = 2 900 000	
Eindvoorraad 31/1/X: 100 x 2 230,769	
= 223 077	
	Gereed product B
5 000 x 2 000,00 = 1 000 000	2 000 x 1 588,66 = 3 177 320
<u>2 000 x 1 485,833 (**) = 2 971 666</u>	
2 500 x 1 588,66 = 3 971 666	
Eindvoorraad 31/1/X: 500 x 1 588,66	
= 794 330	

* De kostprijs per eenheid van het product (2 150) stemt overeen met de kost van het product, meer bepaald in het Belgisch boekhoudrecht: + 1 000 000 (arbeidsloon) + 1 324 998 (grondstoffen) + 25 000 (verbruiksgoederen) + 100 000 (overige kosten) - 300 000 (goederen in bewerking einde boekjaar) = 2 149 998 voor 1 000 geproduceerde eenheden, **hetzij 2 149,998 (afgerond op 2 150) per eenheid gereed product A**.

** De kostprijs per eenheid van het product (1 485,833) stemt overeen met de kost van het product B, meer bepaald in het Belgisch boekhoudrecht; + 1 250 000 (arbeidsloon) + 1 766 664 (grondstoffen) + 5 000 (verbruiksgoederen) + 50 000 (overige kosten) + 250 000 (goederen in bewerking begin boekjaar) - 350 000 (goederen in bewerking einde boekjaar) = 2 971 664 voor 2 000 geproduceerde eenheden, **hetzij 1 485,833 per eenheid gereed product B**.

Verschillen tussen inventarissen

	ZOALS GEWAARDEERD	Volgens mogelijk- heid van het Bel- gisch boekhoudrecht (KB 31/01/2001)	VERSCHIL RESULTAAT
Gereed product A	284 620	223 077	- 61 543
Gereed product B	934 334	794 346	- 139 988
	1 218 954	1 017 423	- 201 531

* Volgens het Belgisch boekhoudrecht is de kostprijs van de verkochte producten gelijk aan 750 000 (gereed product begin boekjaar) + 1 000 eenheden tegen de kostprijs per eenheid van 2 149,998 (2 149 998), hetzij een totaal aan gereed product van 2 899 998, wat overeenstemt met 1 300 eenheden, hetzij een gewogen gemiddelde prijs van 2 230,77. Gezien men weet dat men 1200 eenheden verkoopt, is de kost van de verkochte producten A gelijk aan 1 200 eenheden x 2 230,77, of een totaal van 2 676 924.

** Volgens het Belgisch boekhoudrecht is de kostprijs van de verkochte eenheden gelijk aan 1 000 000 (gereed product einde boekjaar) + 2 000 eenheden tegen de kostprijs per eenheid van 1 485,832 (2 971 664) hetzij een totaal aan gereed product van 3 971 664, wat overeenstemt met 2 500 eenheden, hetzij een gewogen gemiddelde prijs van 1 588,67. Gezien men weet dat men 2 000 eenheden verkoopt is de kost van de verkochte producten B gelijk aan 2 000 eenheden x 1 588,67, hetzij een totaal van 3 177 340.

Tabel van de resultaten (volgens de huidige mogelijkheid van het Belgisch boekhoudrecht)

	TOTAAL	PRODUCT A	PRODUCT B
Verkopen = omzet	8 600 000	3 600 000	5 000 000
<u>Af te trekken</u>			
Kostprijs van de verkochte producten	- 5 854 243	- 2 676 923*	- 3 177 320**
	<u>2 745 757</u>	<u>923 077</u>	<u>1 822 680</u>
<u>Af te trekken</u>			
Onrechtstreekse kosten + Structurele kosten	- 2 000 000		
Nettoresultaat op 31/01	<u>745 757</u>		

Vershil 1^{ste} voorstelling (volgens IAS 2)

Af te trekken

Volgens voorstelling mogelijk in het Belgisch boekhoudrecht

Vastgesteld verschil tussen resultaten

947 288

- 745 757

201 531

We stellen vast dat de in IAS 2 voorziene verplichte toerekeningsmethode tot een hoger resultaat van 201 531 EUR en tot een verschillende waardering van de inventaris over de periode leidt.

Het belangrijkste waarderingsprincipe is het grondbeginsel van de toepassing van dezelfde waarderingsmethode van boekjaar tot boekjaar.

- **Voorstel tot neutralisatie van de resultaten bij de overgang naar IFRS**

Bij de eerste toepassing van de IFRS ten aanzien van de huidige mogelijkheid van het Belgisch boekhoudrecht, kan het resultaat worden:

- geneutraliseerd door de voorraden aan te passen en door ze te debiteren voor het verschil vastgesteld ingevolge het gebruik van de ene methode ten aanzien van de andere, door de wijziging in de voorraden volgens de categorie of voorraadbeweging;
- verbeterd door het vastgestelde resultaat over te boeken naar een rekening reserves "1ste toepassing IFRS" via het debet van een subrekening, bijvoorbeeld rekening 68 "Overboeking naar reserves/voorraden" 1ste toepassing IFRS.

330 X Voorraden gereed product A 61 543

330 X Voorraden gereed product B 139 988

aan 713 Wijziging in de voorraden 61 543
gereed product A

aan 713 Wijziging in de voorraden 139 988
gereed product B

68 XX Overboeking naar de reserves / 201 531
voorraad eerste toepassing IFRS

aan 13 XX Reserve 1ste toepassing IFRS / 201 531
gereed product

H. VOORLOPIGE CONCLUSIES

Talrijke begrippen zijn identiek, zodat de waardering van de voorraden in beide boekhoudstandaarden geen opmerkelijke wijzigingen teweeg brengt:

- het begrip aanschaffingswaarde is identiek (IAS 2, nr. 7 tot 9; CBN, advies nr. 132/17, *Bull.* CBN, nr. 36, november 1996), in casu alle aanschaffingskosten, inzonderheid de invoerrechten en andere niet terugbetaalbare belastingen, de vervoer- en afhandelingskosten;
- de waarderingswijze: de kostprijs of de netto-opbrengstwaarde als deze lager is;
- de kosten in de kostprijs opgenomen;
- principe van het individualiseren van de uitgaande handeling.

De volgende vaststellingen zullen evenwel de mogelijkheden tot fiscale optimalisatie beperken:

- **de onmogelijkheid om de voorraden gereed product en goederen in werking in IFRS alleen tegen de rechtstreekse kostprijs te waarderen:** de onrechtstreekse productiekosten maken onder IAS immers steeds deel uit van de kostprijs, zodat de ondernemingen niet de mogelijkheid hebben om de waarde van hun goederen in bewerking en bestellingen in uitvoering te beperken tot de rechtstreekse productiekosten;
- **verbod tot gebruikmaking van de, weliswaar zelden toegepaste maar in het Belgisch recht nog altijd aanvaarde, LIFO-methode.**

Gérard Delvaux, *accountant en bedrijfsrevisor*
Roger Lassaux, *belastingconsulent en directieadviseur IAB*

IAS 36: BIJZONDERE WAARDEVERMINDERINGEN VAN ACTIVA

A. INLEIDING

IAS 36 schrijft voor wanneer een entiteit een bijzonder waardeverminderingverlies dient op te nemen of terug te boeken alsmede welke informatie dient te worden verstrekt. In het Belgisch boekhoudrecht betreft het aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen of waardeverminderingen zoals voorzien in het KB W.Venn. van 30.01.2001. In dit artikel wordt een vergelijking gemaakt tussen het Belgisch boekhoudrecht en IAS/IFRS. Tevens wordt nagegaan welke de verschillen zijn op fiscaal vlak.

B. VERGELIJKENDE TABEL BELGISCH BOEKHOUDRECHT VERSUS IAS/IFRS

	IAS/IFRS	BELGISCH BOEKHOUDRECHT	
	Bronnen: IAS 36, IAS 38 wat betreft immateriële vaste activa en IFRS 3 wat betreft de bepaling en toewijzing van <i>goodwill</i> aan één of meerdere <i>Kasstroongenererende eenheden</i> ¹ .	Bronnen: Belgisch boekhoudrecht KB W. Venn., artikelen 61, 64, 65 (aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen of waardeverminderingen) en 141 (uitzonderlijke afschrijving op <i>goodwill</i>). KB W. Venn., artikel 49 (waardeverminderingen)	

¹ Een kasstroongenererende eenheid is de kleinste identificeerbare groep activa die een instroom van kasmiddelen genereert, die in ruime mate onafhankelijk is van de instroom van kasmiddelen van andere activa of groepen activa.

IAS 36.2	<p>1. TOEPASSINGSGBIED</p> <p>Alle activa (dit geldt zowel voor een afzonderlijk actief als voor een kasstroomgenererende eenheid met inbegrip van deze waaraan <i>goodwill</i> is toegewezen) met uitzondering van:</p> <ul style="list-style-type: none"> • voorraden; • activa die resulteren uit onderhanden projecten in opdracht van derden; • uitgestelde belastingvorderingen; • activa die resulteren uit personeelsbeloningen; • financiële activa die binnen het toepassingsgebied vallen van IAS 39. Financiële instrumenten: opname en waardering; • vastgoedbeleggingen die tegen reële waarden worden gewaardeerd (zie IAS 40); • biologische activa die verband houden met agrarische activiteiten; • uitgestelde acquisitiekosten en immateriële activa die voortvloeien uit contractuele verzekeringsrechten in-gevolge verzekeringscontracten welke binnen het toepassingsgebied van de IFRS 4 verzekeringscontracten vallen; • vaste activa (of groepen activa die worden afgestoten) die zijn geassocieerd als aangehouden voor verkoop overeenkomstig IFRS 5. 	<p>Vaste activa (immateriële en materiële) en positieve consolidatieverschillen.</p>	
<p>2. TERMINOLOGIE</p> <p><i>Bijzondere waardevermindering van activa</i></p>		<p>Met betrekking tot vaste activa (immateriële en materiële) met een beperkte gebruiksduur spreekt men van <i>aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen</i>. Met betrekking tot vaste activa (immateriële en materiële) waarvan de gebruiksduur niet beperkt is, spreekt men van <i>waardeverminderingen</i>.</p>	

IAS 36.12	<p>3. IDENTIFICATIE</p> <p>IAS 36 bevat een niet-exhaustieve lijst van externe en interne informatiebronnen die wijzen op een mogelijke bijzondere waardevermindering van een actief (dit betekent omstandigheden of situaties die nopen tot een waardeverminderingstest).</p>	<p>Vaste activa <i>met een beperkte gebruiksduur</i>:</p> <ul style="list-style-type: none"> • technische ontwaarding; • wijziging van economische of technologische omstandigheden; • buitengebruikstelling of niet meer duurzaam tot de activiteit van de vennootschap bijdragende materiële vaste activa. 	Art. 61, § 1, en 64, § 1, KB W. Venn.
		<p>Vaste activa <i>met een onbeperkte gebruiksduur</i>:</p> <ul style="list-style-type: none"> • duurzame minderwaarde of ontwaarding. <p>Positieve consolidatieverschillen: zodra het, ingevolge wijzigingen in de economische omstandigheden, niet langer economisch verantwoord is ze tegen die waarde te handhaven in de geconsolideerde balans.</p>	<p>Art. 61, § 2, en 64, § 2, KB W. Venn.</p> <p>Art. 141, § 1, KB W. Venn.</p>
IAS 36.59	<p>4. OPNAME</p> <p>Als en slechts als <i>de realiseerbare waarde</i> van een actief onder zijn boekwaarde ligt, dient de boekwaarde van het actief te worden verlaagd tot zijn realiseerbare waarde. Deze verlagings is een bijzonder waardeverminderingverlies.</p> <p><i>De realiseerbare waarde</i> is de hoogste waarde van <i>de reële waarde</i> (marktwaarde) minus de verkoopkosten of <i>de bedrijfswaarde</i> van een actief of van een kasstroomgenererende eenheid.</p> <p><i>De bedrijfswaarde</i> van een actief is de contante waarde van alle toekomstige kasstromen gegenereerd door het actief of de kasstroomgenererende eenheid.</p>	<p>Vaste activa (immateriële en materiële) met een beperkte gebruiksduur:</p> <ul style="list-style-type: none"> • wanneer de boekhoudkundige waarde hoger is dan de gebruikswaarde voor de vennootschap wordt overgegaan tot aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen. <p>Vaste activa (immateriële en materiële) met een onbeperkte gebruiksduur:</p> <ul style="list-style-type: none"> • in geval van duurzame minderwaarde of ontwaarding wordt overgegaan tot waardevermindering. <p>In geval van buitengebruikstelling of niet meer duurzaam tot de activiteit van de vennootschap bijdragende materiële vaste activa:</p> <ul style="list-style-type: none"> • wanneer de boekhoudkundige waarde hoger is dan de waarschijnlijke realisatiewaarde wordt overgegaan tot een uitzonderlijke afschrijving. <p>Positieve consolidatieverschillen: indien de boekhoudkundige waarde hoger is dan de economisch verantwoord waarde worden aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen toegepast.</p>	<p>Art. 61, § 1, en art. 64, § 1, KB W. Venn.</p> <p>Art. 61, § 2, en 64, § 2, KB W. Venn.</p> <p>Art. 65 KB W. Venn.</p> <p>Art. 141, § 1, KB W. Venn.</p>

IAS 36.61	<p>5. BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING</p> <p>Een bijzonder waardeverminderingverlies op een actief wordt in de winst- en verliesrekening opgenomen. Een bijzonder waardeverminderingverlies op een gehewaardeerd actief wordt direct opgenomen in de herwaarderingsreserve voor het actief, voor zover het bijzonder waardeverminderingverlies niet meer bedraagt dan het bedrag van de herwaarderingsreserve voor datzelfde actief.</p> <p>Na de opname van een bijzonder waardeverminderingverlies dient de afschrijvingslast voor de toekomstige perioden te worden aangepast om de aangepaste boekwaarde, verminderd met de eventuele restwaarde, systematisch over de resterende gebruiksduur te spreiden.</p>	<p>De aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen en waardeverminderingen, voor zover ze uitzonderlijk van aard zijn, worden in de resultatenrekening geboekt bij de uitzonderlijke resultaten.</p> <p>De <i>aanschaffingswaarde</i> vormt de basis voor verdere afschrijvingen (tenzij gebruik gemaakt wordt van de degressieve afschrijvingsmethode).</p>	Art. 96 en 141, § 1, KB W. Venn.
IAS 36.109	<p>6. TERUGNEMING</p> <p>Een bijzonder waardeverminderingverlies moet uitsluitend worden teruggeboekt als en slechts als er sinds de opname van het laatste bijzonder waardeverminderingverlies een wijziging heeft plaatsgevonden in de schattingen die gebruikt worden om de realiseerbare waarde van het actief te bepalen. Indien dit het geval is, dient de boekwaarde van het actief te worden verhoogd tot zijn realiseerbare waarde. Die verhoging is een terugboeking van een bijzonder waardeverminderingverlies. De verhoogde boekwaarde van een actief die toerekenbaar is aan een terugboeking van een bijzonder waardeverminderingverlies, mag niet hoger liggen dan de boekwaarde die zou zijn bepaald (na afschrijvingen) als in voorgaande jaren geen bijzonder waardeverminderingverlies voor het actief was opgenomen. Voormelde geldt voor alle activa waarop deze standaard van toepassing is met uitsluiting van goodwill.</p> <p>IAS 36 bevat een niet-exhaustieve lijst van externe en interne informatiebronnen die erop wijzen dat een bijzonder waardeverminderingverlies niet meer bestaat of mogelijk is afgenomen.</p>	<p>De aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen op vaste activa (immateriële en materiële) met een beperkte gebruiksduur die niet langer verantwoord blijken, moeten worden teruggenomen ten belope van het surplus ten opzichte van de normaal geplande afschrijvingen.</p> <p>De waardeverminderingen op vaste activa (immateriële en materiële) met een onbeperkte gebruiksduur mogen niet worden gehandhaafd in de mate waarin ze hoger zijn dan wat vereist is volgens een actuele beoordeling van de minderwaarden waarvoor ze werden gevormd conform de eisen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw.</p>	<p>Art. 61, § 1, en 64, § 1, KB W. Venn.</p> <p>Art. 61, § 2, en 64, § 2, KB W. Venn.</p>
IAS 36.111			

IAS 36.119	<p>7. BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING</p> <p>Een terugboeking van een bijzonder waardeverminderingverlies van een actief, met uitzondering van goodwill, dient onmiddellijk in de winst- en verliesrekening (als onderdeel van het bedrijfsresultaat) te worden opgenomen, tenzij het actief in overeenstemming met een andere standaard tegen geherwaardeerde waarde wordt geboekt. Een terugboeking van een bijzonder waardeverminderingverlies van een geherwaardeerd actief dient in overeenstemming met die andere standaard te worden behandeld als een herwaarderingsstoename.</p>	<p>De terugneming van aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen en waardeverminderingen op vaste activa (immateriële en materiële) wordt geboekt als uitzonderlijke resultaten. De terugneming is verplicht.</p> <p>Om de fiscale neutraliteit te waarborgen voorziet artikel 100 KB W. Venn. dat de terugneming van waardeverminderingen op vaste activa (immateriële en materiële) met onbeperkte gebruiksduur rechtstreeks mogen worden geboekt onder de post “herwaarderingsmeerwaarden” en gehandhaafd tot op het ogenblik van de realisatie (uitgedrukte meerwaarde, onaantastbaarheidsvoorwaarde). Deze optie is niet voorzien voor de terugneming van aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen. Met het oog op fiscale neutraliteit wordt in de rechtsleer (S. Van Crombrugge, <i>Vennootschap en Belasting</i>, deel III, 3-820) verdedigd dat de boeking van de terugneming van aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen onder de uitzonderlijke opbrengsten mag worden geneutraliseerd door een overboeking naar belastingvrije reserves (uitgedrukte meerwaarde, onaantastbaarheidsvoorwaarde).</p>	Art. 96 KB W. Venn.
IAS 36.121	<p>De afschrijvingslast voor het actief voor toekomstige periodes dient te worden aangepast om de aangepaste boekwaarde, verminderd met de eventuele restwaarde, systematisch te spreiden over de resterende gebruiksduur.</p>	<p>De aanschaffingswaarde vormt de basis voor verdere afschrijvingen (tenzij gebruik wordt gemaakt van de degressieve afschrijvingsmethode).</p>	
IAS 36.126	<p>8. INFORMATIEVERSCHAFFING</p> <p>Een omstandige en gedetailleerde informatievershaffing is vereist in de toelichting wanneer de opnemings tegenboeking van een bijzonder waardeverminderingverlies materieel is.</p>	<p>Geen bijzondere vermeldingen dienen in de toelichting te worden opgenomen.</p>	

C. BELANGRIJKE VERSCHILPUNTEN

IAS 36 zet op gedetailleerde wijze uiteen hoe een vennootschap de boekwaarde van haar activa herzielt, hoe de *realiseerbare waarde* van een actief wordt bepaald en wanneer een *bijzonder waardeverminderingverlies dient te worden aangenaomen of teruggeboekt*.

Het KB-W. Venn. duidt enkel in algemene bewoordingen aan wanneer aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen of waardeverminderingen dienen te worden aangenaomen of teruggeboekt. Bepaalde concepten waarvan sprake in IAS 36 worden niet behandeld in het Belgisch boekhoudrecht maar zijn ook niet in conflict met de Belgische regels.

De volgende punten zijn nochtans van belang:

- onder IAS 36 is er een specifiek regime van toepassing op *goodwill* en immateriële vaste activa met onbeperkte levensduur verworven via een bedrijfscombinatie. Hiervoor dient tevens verwezen te worden naar IFRS 3, de standaard inzake bedrijfscombinaties. Deze standaard geeft weer hoe men tot de bepaling van de *goodwill* komt onder IFRS. Immers, onder IFRS is het niet langer toegelaten om het bedrag dat betaald wordt boven de netto boekwaarde toe te wijzen aan *goodwill* (na voorafgaandelijke toewijzing aan latente meerwaarden op bestaande vaste activa). Dit meerbedrag zal eerst worden toegewezen aan de via de bedrijfscombinatie verworven immateriële vaste activa met beperkte of onbeperkte levensduur (bv. een merk, een klantenbestand, enz.). Na de toewijzing aan deze immateriële vaste activa en na aftrek van het belastingeffect komt men tot een residueel bedrag, zijnde de *goodwill*. Deze *goodwill* dient toegewezen te worden aan één of meer *kasstroomgenererende eenheden* gezien *goodwill* als afzonderlijk actief niet zelfstandig toekomstige kasstromen kan genereren maar enkel in combinatie met andere activa. Het bijzondere regime inzake waardeverminderingstest op *goodwill* en immateriële vaste activa met onbeperkte levensduur bestaat erin dat deze niet alleen getest dienen te worden als er zich een bijzondere situatie voordoet maar los hiervan tevens één keer per jaar op hetzelfde tijdstip.

Bij goodwill wordt dan de realiseerbare waarde van de kasstroomgenererende entiteit vergeleken met de boekwaarde. Een bijzonder waardeverminderingverlies wordt binnen de kasstroomgenererende entiteit eerst toegepast op *goodwill* tot deze tot nul henleid is en daarna pro rata zo nodig op de andere activa van de entiteit.

- IAS 36 stelt dat een bijzonder waardeverminderingverlies op *goodwill* niet mag worden teruggeboekt, terwijl onder het Belgisch boekhoudrecht de terugneming verplicht is

- IAS 36 voorziet dat na de opnemings of terugboekings van een bijzonder waardeverminderingverlies de afschrijvingslast voor de toekomstige perioden dient te worden aangepast om de aangepaste boekwaarde, verminderd met de eventuele restwaarde, systematisch over de resterende gebruiksduur te spreiden. Dit verschilt van het Belgisch boekhoudrecht waar de afschrijving berekend wordt op de aanschaffingswaarde van het actief en niet op zijn netto boekwaarde (een mogelijke uitzondering hierop vormt de degressieve afschrijvingsmethode).

- Onder IAS 36 worden bijzondere waardeverminderingverliezen opgenomen in de bedrijfsresultaten, terwijl zij onder het Belgisch boekhoudrecht voorkomen onder de uitzonderlijke resultaten.

D. FISCALE IMPACT

De tegenboeking van een bijzonder waardeverminderingverlies leidt onder IAS in principe tot een toename van de belastbare winst. Dit is eveneens het geval onder het Belgisch boekhoudrecht tenzij gebruik gemaakt wordt van de mogelijkheid voorzien door art. 100 van het KB W. Venn. om de terugneming van waardeverminderingen rechtstreeks te boeken onder de post herwaarderingsmeerwaarden of van de mogelijkheid verdedigd door de rechtsleer (S. Van Crombrugge, *Vennootschap en Belasting*, deel III, 3-820) om een bedrag gelijk aan de terugneming van de aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen te doteren aan één of meer afzonderlijke passiefrekeningen, teneinde te voldoen aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde (behandeling als niet verwezenlijkte meerwaarde).

Bij een loutere terugneming van afschrijvingen onder de uitzonderlijke resultaten aanvaardt de administratie geen afschrijvingen op het teruggenomen bedrag.

E. CONCLUSIE

Bijzondere waardeverminderingen op activa hebben onder IAS 36 een onmiddellijke impact op het bedrijfsresultaat, dat aldus aan grotere schommelingen onderhevig wordt dan onder het Belgisch boekhoudrecht waar zij onder de uitzonderlijke resultaten voorkomen. De fiscale impact bij de terugboeking van een bijzonder waardevermindering kan enkel onder het Belgisch boekhoudrecht worden geneutraliseerd. Onder IAS 36 mag een bijzonder waardeverminderingverlies op *goodwill* niet worden teruggeboekt.

Bernard Bruggeman, *belastingconsulent en accountant, venmoot KPMG belastingconsulenten.*

Aanvulling bij speciale editie nr. 1/4.

De eerste kolom, laatste alinea, van blz. 27 van deze speciale editie – IAS 16: Materiële vaste activa - dient aangevuld te worden met volgende tekst:

Vanaf aanslagjaar 2004 werden deze mogelijkheden tot het ineens ten laste nemen tijdens het belastbare tijdperk waarin de kosten gemaakt zijn, of tot het toepassen van een versneld afschrijvingsplan, geannuleerd voor de vennoot-

schappen die geen KMO zijn. Vanaf aanslagjaar 2005 definieert de nieuwe versie van het art. 196, § 2 WIB meer bepaald dat *vennootschappen die niet als KMO in de zin van art. 15 W. Venn. worden aangemerkt* voor het aanslagjaar dat verbonden is aan het belastbare tijdperk waarin het immaterieel of materieel vast actief werd aangeschaft of tot stand gebracht, *het totale bedrag van de bijkomende kosten op dezelfde wijze als de hoofdsom van de investering moeten afschrijven.*

Accountancy & Tax



ANTHEMIS



intersentia

