

AFSCHRIJVING OP DUURZAME PRODUKTIEMIDDELEN EN OP „OTHER DEFERRED COSTS”

door F. F. van Doorne

1 Het onderwerp der afschrijvingen wordt in het werk „Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises” (Accounting Research Study No. 7 van het A.I.C.P.A.) besproken als onderdeel van een algemene stellingname ten opzichte van de bepaling van het periode-resultaat. Deze stellingname, aangeduid als doelstelling-A, zegt:

„verwerk verkopen, opbrengsten, inkomsten, kostprijzen van verkopen, uitgaven, winsten en verliezen op zodanige wijze in de rekening, dat daaruit een eerlijke voorstelling wordt verkregen van het resultaat van de verslagperiode of -perioden.”

Bij de inleidende bespreking van deze doelstelling wordt er op gewezen, dat eertijds de aandacht zich voornamelijk richtte op de balans als verantwoordingsstuk omtrent de middelen, welke de leiding van de onderneming ter beschikking waren gesteld. In de moderne samenleving, waarin aandelen in ondernemingen op grote schaal verhandeld (kunnen) worden, zijn de beleggers gaan inzien, dat de bestudering van de resultaten van een onderneming, en vooral van een aantal opvolgende resultatenrekeningen, aanwijzingen kan geven omtrent de te verwachten ontwikkeling van de winstgevendheid, waarvan de toekomstige uitkeringen aan aandeelhouders c.q. de koersontwikkeling uit de aard der zaak afhankelijk zijn.

In overeenstemming met deze opvatting begint de bespreking van de G.A.A.P. met de resultatenrekening, en wel met de hierboven in vrije vertaling weergegeven doelstelling-A.

In het kader van deze doelstelling worden vervolgens een aantal „principles” geformuleerd, waarvan er een, nl. A-3, betrekking heeft op de afschrijvingen. De resultatenrekening behoort belast te worden met „appropriate charges” ter zake van vaste activa die te niet gaan, en wel als:

„depreciation” op door de mens vervaardigde duurzame produktiemiddelen,
„depletion” op in het bedrijf aangewende natuurlijke hulpbronnen,
„amortization” op andere „deferred costs”, zijnde in casu immateriële activa.

Het is goed een ogenblik stil te staan bij het feit, dat deze drie verschillende categorieën vaste activa in één adem worden genoemd, en dat daarbij wordt onderstreept, dat men het te loor gaan van de nuttigheid tot uitdrukking wil brengen door het voor de verwerving bestede geldoffer op doelmatige wijze te verdelen over de verwachte nuttigheidsperiode, de periode waarin het actief tot de opbrengst bijdraagt. Nadrukkelijk wordt hierbij verwezen naar Accounting Research Bulletin No. 43, waarin wordt gesteld dat afschrijving een proces van toewijzing, toerekening is, en niet van waardering. Deze stelling zou in het kader van de vervangingswaardeleer genuanceerd moeten worden; men zou zelfs kunnen stellen, dat in de leer van de kostprijs en van de winst de afschrijving juist een waardeeringsvraagstuk inhoudt, en wel normaliter van de waarde van de verloren gegane werkeenheden.

Bij eerste lezing van de grondregel, die aangeeft hoe het bedrag van de afschrijving behoort te worden bepaald, krijgt men de indruk dat inderdaad een genuanceerde interpretatie van de stelling uit A.R.B. 43 wordt voorgestaan. Men leest daar namelijk, dat de afschrijving (amount of expense from fixed asset expiration) afhankelijk is van twee variabelen, nl.:

de dragende waarde (carrying value)

de afschrijvingsmethode.

Zou immers de dragende waarde de vervangingswaarde kunnen zijn, dan heeft de toerekening nog slechts betrekking op de periode, dus op de afschrijvingsmethode.

Over de dragende waarde handelt een ander deel van het werk, dat onderwerp is van een der andere in dit nummer opgenomen bijdragen (onderdeel 9, vaste activa). Volstaan wordt daarom hier met de vermelding, dat een „other carrying value” in het algemeen slechts in aanmerking komt, wanneer deze beneden het bij verwerving gebrachte geldoffer zou liggen. Wij zouden zeggen, wanneer de indirecte opbrengstwaarde van het actief komt te liggen beneden de op basis van historische kosten bepaalde boekwaarde.

Uit de onderlinge samenhang van hetgeen omtrent de „carrying value” verspreid wordt gezegd kan men opmaken, dat normaliter de historische kosten bepalend zijn voor de afschrijving. Dat men overigens wel het verschijnsel kent van koopkrachtvariaties van de dollar blijkt uit een opmerking (blz. 377) in geheel ander verband. Sprekend over het vraagstuk, bij welk bedrag per object men de grens legt tussen activering dan wel verantwoording onmiddellijk ten laste van de resultatenrekening, merkt men nl. op dat, naar mate men deze grens hoger legt, de onderhoudskosten hoger en de afschrijvingen lager zullen zijn dan bij een onderneming, die reeds bij een lager aanschaffingsbedrag tot activering overgaat. Die afschrijving is dan in het eerste geval bovendien lager, omdat een groter deel van het actief zal zijn uitgedrukt in „older vintage dollar costs”. Wanneer ergens uit het boek blijkt, dat men zich in beginsel op de historische aanschaffingsprijs baseert, is het wel hier.

Toch wordt de mogelijkheid, dat de dragende waarde boven de aanschaffingsprijs ligt, niet geheel uitgesloten. Aan A.R.B. 43 wordt ontleend, dat het in het verleden wel is voorgekomen, dat verhoging van de boekwaarde tot een geschatte waarde plaats vond, b.v. op grond van prijsstijging, of ter correctie van de prijs bij een „bargain purchase”. Gesignaleerd wordt dat in sommige gevallen de ondernemers desondanks slechts bleven afschrijven op de lagere historische prijs. Dit wordt onjuist geacht: wie claimt dat zijn activa een hogere waarde hebben dan op basis van de historische prijs in de balans zou komen, zal die meerdere waarde ook in zijn afschrijvingen moeten betrekken. Een drietal leden van de commissie die het boek samenstelde, tekent hierbij aan dat het bedrag, waarmee de boekwaarde werd verhoogd, dan ook als eigen vermogen moet worden verantwoord en niet meer beschikbaar komt ter overboeking naar ingehouden winst, zodra het actief is afgeschreven of verkocht wordt. Dit was dus blijkbaar niet de mening van de overige leden van de „Committee on accounting procedures”.

Wat overigens onder historische aanschaffingsprijs wordt verstaan, is afhankelijk van het inzicht van de ondernemer, in het bijzonder voor in het eigen bedrijf ver-

vaardigd actief. (Al dan niet activeren van algemene kosten, interest, e.d.) Ook hierover zal in een andere bijdrage in dit nummer het een en ander worden medegedeeld. Hier wordt volstaan met de opmerking, dat G.A.A.P. blijkbaar vele mogelijkheden open laten.

2 Ten aanzien van de „depreciation” wordt er op gewezen, dat waardevermindering niet uitsluitend het gevolg behoeft te zijn van fysieke slijting, doch dat ook factoren als veroudering en wijzigingen in de aard van het produktieproces een oorzaak kunnen zijn. Men volstaat met hierover te zeggen, dat al deze factoren in aanmerking moeten worden genomen bij de bepaling van de resterende (economische) levensduur en dat deze laatste weer dient als grondslag voor de systematische en rationele verdeling van de dragende waarde tussen verslagperiode en volgende perioden. Hieruit wordt de indruk verkregen, dat bij wijziging van inzicht in deze resterende levensduur volstaan kan worden met een gewijzigde systematische afschrijving van het nog te amortiseren restbedrag. Dit kan er toe leiden, dat incidentele verliezen naar de toekomst worden verschoven, om via verhoogde afschrijvingsbedragen een aantal toekomstige perioden te belasten.

Bij „depletion”, waar het meer de uitputting van de bron betreft, maakt men onderscheid tussen de waarde van het terrein, dat zal overblijven wanneer de bron is uitgeput en de aan dat terrein onttrokken materie. Een aanwijzing, hoe een wijziging van inzicht omtrent de terreinwaarde de afschrijving beïnvloedt, wordt niet gegeven.

3 De afschrijvingsmethoden, welke systematisch en rationeel behoren te zijn, worden ingedeeld in drie groepen, al naar de lastenverdeling over de elkander opvolgende perioden:

- a. evenredige lasten
- b. verminderende lasten
- c. toenemende lasten.

Tot de eerste groep behoren alle methoden, waarbij het verschil tussen aanschaffingsprijs en restwaarde gelijkelijk wordt verdeeld over de verwachte prestatie. Daarbij maakt het geen verschil of deze prestatie is uitgedrukt in jaren, machineuren, eenheden produkt of nog een andere maatstaf. Bij verdeling over een verwacht aantal jaren, hetgeen leidt tot een vast percentage van de aanschaffingsprijs, zal het afschrijvingsbedrag onafhankelijk zijn van het gebruik. In andere gevallen zal die afhankelijkheid juist aanwezig zijn. Men kent ook een combinatie van beide, in het bijzonder in zwang bij budgetterings- en standaardkosten-stelsels. De combinatie wordt daar bereikt door zowel bij de vaste kosten als bij de variabele een deel van de afschrijving in aanmerking te nemen.

De tweede groep, waarbij dus de grootste lasten op de eerste jaren worden gelegd, blijkt als gevolg van fiscale mogelijkheden in toenemende mate te worden toegepast. Als belangrijkste methoden, die voldoen aan het criterium systematisch en rationeel worden genoemd:

- a. „sum-of-the-years digits”
- b. „double-declining-balance-method”.

Volgens methode a. verhouden de jaarlijkse afschrijvingsbedragen zich als $n : (n-1)$

: (n-2) : . . . : 1. Bij methode *b*. wordt de jaarlijkse afschrijving gesteld op een vast percentage van de boekwaarde, waarbij het percentage gesteld wordt op het dubbele van hetgeen bij evenredige lastenverdeling zou worden toegepast. De jaarlijkse afschrijvingsbedragen liggen bij methode *a*. op een rechte, bij methode *b*. op een kromme, die zowel in het eerste als in het laatste jaar boven de rechte uitkomt, doch overigens daaronder blijft. Men kent ook een methode, waarbij een vast afschrijvingspercentage wordt toegepast op boekwaarden, die een meetkundige reeks vormen; deze wordt blijkbaar slechts zelden toegepast.

Er wordt op gewezen, dat er belasting-latenties kunnen ontstaan wanneer de methode van de verminderende lasten uitsluitend voor de fiscale winstbepaling wordt toegepast. Hierop wordt weer een uitzondering gesignaleerd voor die ondernemingen, welke bij de vaststelling van hun verkoopprijzen slechts met de werkelijk verschuldigde belastingen mogen calculeren. Dit slaat waarschijnlijk op openbare nutsbedrijven in de vorm van een private onderneming. Het is niet duidelijk, waarom G.A.A.P. hier geen betere oplossing voorstaan, althans geen kritisch geluid laten horen.

De derde groep, waarbij de zwaarste lasten op de laatste jaren worden gelegd, omvat de „sinking-fund” en de annuïteitenmethoden. De eerste methode wordt blijkbaar vooral aangetroffen bij openbare nutsbedrijven in bepaalde staten. Zij gaat van de gedachte uit, dat aan het eind van de levensduur het geïnvesteerde bedrag beschikbaar moet zijn ter vervanging van het actief. De afschrijvingsbedragen stijgen jaarlijks met de rente over de laatste afschrijving, zij vormen dus een meetkundige reeks met de reden $(1 + i)$ en waarvan de som van de termen gelijk is aan het geïnvesteerde bedrag. Bij de annuïteitenmethode is de niet-opgerente som van de afschrijvingen eveneens gelijk aan het geïnvesteerde bedrag.

De methode gekozen zijnde, kan zij worden toegepast op individuele objecten, op groepen van homogene objecten en op groepen van heterogene objecten. Deze laatste groepering voegt dus objecten met korte en lange levensduur tezamen en schrijft daarop vervolgens af op grond van de ruw geschatte gemiddelde levensduur van het geheel. Ook kunnen in één onderneming meerdere methoden naast elkander toegepast worden, uit de aard der zaak voor objecten van onderscheiden aard.

4 Bij de „depletion” wordt er op gewezen, dat deze verband houdt met fysieke uitputting, terwijl „depreciation” meer bepaald wordt door economische uitputting. Ook wordt opgemerkt, dat door de mens vervaardigde produktiemiddelen ook door de mens vervangbaar zijn, doch dat natuurlijke hulpbronnen alleen door de natuur vervangbaar zijn.

De afschrijving pleegt te geschieden in evenredigheid van de gewonnen kwantiteiten, waarbij uitgegaan wordt van een raming van de totaal beschikbare hoeveelheden. Meestal worden deze hoeveelheden uitgedrukt in het marktrijpe produkt, zoals bij kolen en hout; somtijds in het gewonnen produkt, bij voorbeeld bij ertsen. Ook kunnen beide produkten identiek zijn, zoals bij ruwe olie of aardgas.

Bij sommige industrieën is er grote uniformiteit ten aanzien van de methoden van groepering. Zo is het bij olie en gas gebruikelijk, de afschrijving per concessie c.q. terrein te bepalen. In andere industrieën zijn grote verschillen aanwezig, zoals bij de bos-ontginning. Deze variëren van één maatstaf voor alle objecten, welke

eerst gewijzigd wordt bij verwerving van een nieuw object, tot vaststelling van afzonderlijke maatstaven voor onderdelen van objecten.

De onzekerheid ten aanzien van de in totaal beschikbare hoeveelheid is groot, zodat de raming daarvan telkens aan nieuwe bevindingen c.q. verwachtingen moet worden aangepast. Afschrijvingen naar een vast percentage van de bruto-ontvangsten tot maximaal vijftig procent van de netto-ontvangsten is weliswaar voor fiscale doeleinden een aanvaardbare procedure, doch is geen aanvaardbare procedure voor de opstelling van jaarstukken.

5 Ten aanzien van immateriële activa wordt onderscheiden tussen:

a. activa met een door wet, overeenkomst of naar hun aard gelimiteerde levensduur;

b. activa zonder een, althans bij hun verwerving, gelimiteerde levensduur.

Voor groep a. geldt de gedragslijn voor afschrijving op materiële activa. Wanneer het duidelijk wordt dat de periode, waarover het actief baten zal afwerpen, korter of langer zal zijn dan werd aangenomen, dan moet de afschrijvingsduur dienovereenkomstig worden aangepast. Mocht het afschrijvingsbedrag diensgevolge dusdanig moeten worden herzien dat de inkomensvorming ernstig zou worden aangetast, dan kan ook partiële afschrijving plaats vinden ten laste van de ingehouden winst.

Ten aanzien van groep b. worden eigenlijk alleen regels gegeven voor het geval dat nader blijkt, dat de levensduur beperkt is geworden. Dan gelden de regels voor groep a., en wel zal vanaf dat moment over de resterende periode afschrijving moeten plaats vinden. Mocht deze periode echter dusdanig kort zijn, dat de hoge afschrijving in de resultatenrekening een misleidende indruk zou kunnen wekken, dan kan ook hier partiële afschrijving plaats vinden ten laste van de ingehouden winst.

Wanneer moet worden aangenomen, dat enig actief uit groep b. niet gedurende het gehele bestaan van de onderneming waarde zal behouden kan ook, zonder dat duidelijke aanwijzingen bestaan omtrent een beperkte levensduur c.q. achteruitgang van de waarde reeds met afschrijving een aanvang gemaakt worden, zelfs al worden nog steeds offers gebracht om de waarde te behouden. Dit wordt overgelaten aan het beleid van de onderneming en is niet verplicht. In de verslaglegging behoort daarvan melding te worden gemaakt met omschrijving van redenen en afschrijvingsmaatstaf; ook behoort de toestemming van aandeelhouders c.q. commissarissen te worden verkregen en vermeld.

Afschrijving ineens tegenover ingehouden winst onmiddellijk na verwerving van het immateriële actief behoort niet plaats te vinden; evenmin is afschrijving aanvaardbaar uit „capital surplus”. Wanneer geen systematische afschrijving plaats vindt behoort de aanschaffingsprijs geactiveerd te blijven totdat een gebeurtenis optreedt die een aanwijzing inhoudt van verlies dan wel van een gelimiteerde levensduur.

6 Omtrent het onderscheid tussen activeerbare en niet-activeerbare uitgaven worden vrij exacte aanwijzingen gegeven. Zowel de vorming van onderhoudsvoorzieningen (aangeduid als reserve) als directe boeking van onderhoudskosten ten laste van de resultatenrekening zijn toegestaan. Na installatie en ingebruikneming optredende kosten van beproeving, wijziging en verbetering mogen niet geactiveerd

worden. Eerste aanschaf van onderdelen wordt geactiveerd, vervanging echter uit de exploitatie bestreden. Uitgaven, welke meer ter modernisering dan tot verbetering van gebouwen of uitrusting strekken, worden eveneens direct uit de exploitatie bestreden, tenzij het een dusdanig programma betreft, dat de levensduur van het actief opnieuw in beschouwing moet worden genomen.

Bij twijfel van betekenis zal als regel bestrijding uit de exploitatie plaats vinden. Het schijnt een redelijke en gebruikelijke opvatting te zijn om regelmatig terugkomende uitgaven - ook waar het betreft de exploratie van natuurlijke hulpbronnen - ten laste van de resultatenrekening te brengen, en slechts die kosten te activeren, die onmiddellijk samenhangen met specifieke geslaagde projecten. In het kader van deze opmerking doet het toch merkwaardig aan te lezen, dat regelmatig terugkerende heffingen door gemeentelijke diensten terzake van onroerend bezit, b.v. voor straatverlichting, straatreiniging, sneeuwruimen e.d. ten laste van de resultatenrekening behoren te worden gebracht. Het is niet duidelijk hoe een andere opvatting verdedigbaar zou kunnen zijn.

7 Tenslotte wordt aandacht gewijd aan het belang van een verantwoorde verdeling van de kosten over vastgelegde middelen, onderhoud, voorraden en exploitatielasten. Een goed rekeningstelsel, mits voldoende gedetailleerd, wordt hierbij van betekenis geacht. Onderstreept wordt, dat dit rekeningstelsel geïntegreerd moet zijn in een doeltreffend systeem van „internal control”. Hiervoor wordt verwezen naar de bekende Statements on Auditing Procedure (No. 33).

Voor grote ondernemingen wordt het „account manual” vrijwel onmisbaar geacht. Verwacht wordt, dat daarin duidelijke richtlijnen zullen voorkomen, in hoe verre directe en indirecte („overhead”) kosten met betrekking tot duurzame produktiemiddelen voor activering in aanmerking komen. Bij gebreke daarvan zal het vaak zowel voor de leiding als voor de controlerende accountant moeilijk zijn vast te stellen, of de verslaglegging gebaseerd is op door de leiding onderschreven beginselen en of daarbij een bestendige gedragslijn wordt gevolgd.

8 De indruk is sterk, dat G.A.A.P., althans voorzover in dit artikel ter sprake gekomen, een staalkaart van mogelijkheden omvatten, die alle voldoen aan normen, die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd. Duidelijk blijkt daarbij, dat een normatieve bedrijfseconomische theorie aan de basis ontbreekt; als gevolg daarvan dragen de motiveringen, voorzover zij worden vermeld, een kunstleer-karakter. Misschien moeten hierdoor enkele gedeelten verklaard worden, die naar dezerzijdse mening wegens hun open-deur-karakter het werk ontsieren.