COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2018/25 – Voorzieningen

Advies van 12 september 2018[1]

I. Inleiding
II. Juridische basis
III. Voorziening voor risico's en kosten: begripsomschrijving en algemene beginselen
A. Scherpe omschrijving van de waarschijnlijke kosten: voorziening versus reserve
B. Het risico of de kost moet waarschijnlijk of zeker zijn op balansdatum
1. Waarschijnlijk of zeker
2. Op balansdatum
2.1. Ontstaan ten laatste op balansdatum – gekend na balansdatum
2.2. Ontstaan na balansdatum
2.3. Aanwezig op balansdatum, verdwenen tussen balansdatum en opstellen jaarrekening
C. Overeenstemmingsbeginsel: de kosten waarvoor de voorziening wordt gevormd moeten toerekenbaar zijn aan het boekjaar
D. Het bedrag staat niet vast: voorziening versus schuld
IV. Waardecorrectie van een actiefbestanddeel
V. Waardering en opbouw van de voorziening
A. Stelselmatige vorming – onafhankelijk van het resultaat van het boekjaar – rekening houdend met het overeenstemmingsbeginsel
B. Bedrag
C. Risico's en verliezen waarvan de waardering aleatoir is
D. Voorbeelden
VI. Besteding en terugneming
VII. Praktische toepassingen
A. Voorzieningen voor grote herstellings- en onderhoudswerken
B. Voorzieningen voor prijsschommelingen van de voorraden en bestellingen in uitvoering
C. Verplichtingen voortvloeiend uit een extra-wettelijke pensioentoezegging
D. Verplichtingen voortvloeiend uit het stelsel van werkloosheid met bedrijfstoeslag afgekort tot SWT, voorheen brugpensioen
E. Voorzieningen voor de schulden ten opzichte van het personeel bij sluiting van de onderneming
F. Waarborgen verbonden aan de verkoop van goederen of het leveren van diensten
G. Herstel van een onroerend goed in de oorspronkelijke toestand
H. Verplichtingen die voortvloeien uit een tijdens het boekjaar verkregen verkavelingsvergunning
I. Opleidingskosten
J. Voorzieningen voor belastingen
K. Voorzieningen voor lijfrente
L. Voorzieningen voor milieuverplichtingen59
VIII. Afwijkend standpunt van de heer Michel De Wolf, lid van de Commissie op voordracht van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

I. Inleiding

1. De jaarrekening moet een getrouw beeld geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap.[2] De jaarrekening moet duidelijk worden opgesteld en stelselmatig weergeven, enerzijds, de aard en het bedrag, op de dag waarop het boekjaar wordt afgesloten, van de bezittingen en rechten van de vennootschap, van haar schulden en verplichtingen evenals van haar eigen middelen, en anderzijds, voor het op die dag afgesloten boekjaar, de aard en het bedrag van haar kosten en opbrengsten.[3] Hierbij moet rekening worden gehouden met alle voorzienbare risico's, mogelijke verliezen en ontwaardingen ontstaan tijdens het boekjaar waarop de jaarrekening betrekking heeft of tijdens voorgaande boekjaren.[4] De kosten en opbrengsten die betrekking hebben op het boekjaar of op voorgaande boekjaren moeten worden uitgedrukt in de resultatenrekening van het boekjaar ongeacht de dag waarop deze kosten en opbrengsten worden betaald of geïnd.[5,6]

2. Om te voldoen aan voormelde basisbeginselen is bijgevolg de techniek van het boeken van voorzieningen onontbeerlijk.

3. De beslissing om een voorziening voor risico's of kosten aan te leggen is een uitermate delicate opdracht voor het bestuursorgaan van een vennootschap. Het kan vaak moeilijk zijn om een inschatting te maken van de onzekere elementen (de waarschijnlijkheid van het risico, het verlies of de kost en het vermoedelijke bedrag van dit verlies of deze kost) die aan de grondslag liggen van de te vormen voorziening terwijl de beslissing om al dan niet een voorziening te boeken een belangrijke invloed kan hebben op het getrouw beeld van de jaarrekening en de relevantie van de door de vennootschap gepubliceerde informatie.

4. De Commissie benadrukt hierbij dat de voorzieningen voor risico's en kosten moeten voldoen aan de eisen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw.[7]

5. Met onderhavig advies verduidelijkt de Commissie de vorming, de besteding en de terugname van voorzieningen en worden een aantal algemene principes dienaangaande in herinnering gebracht. Behoudens expliciet anders vermeld, geldt onderhavig advies eveneens voor grote[8] ondernemingen en grote[9] verenigingen en stichtingen. Het advies gaat niet in op de behandeling van de voorzieningen naar aanleiding van een fusie/splitsing/inbreng.

II. Juridische basis

6. De verplichting tot vorming van voorzieningen vloeit voort uit artikel 33, eerste lid van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (hierna: KB W.Venn.). Dit artikel stelt dat er rekening moet worden gehouden met alle voorzienbare risico's, mogelijke verliezen en ontwaardingen, ontstaan tijdens het boekjaar waarop de jaarrekening betrekking heeft of tijdens voorgaande boekjaren, zelfs indien deze risico's, verliezen of ontwaardingen slechts gekend zijn tussen de balansdatum en het ogenblik waarop de jaarrekening door het bestuursorgaan van de vennootschap wordt opgesteld. In de gevallen waarin, bij gebreke aan objectieve beoordelingscriteria, de waardering van de voorzienbare risico's, de mogelijke verliezen en de ontwaardingen onvermijdelijk aleatoir is, wordt hiervan melding gemaakt in de toelichting, wanneer de betrokken bedragen rekening houdend met de doelstelling van artikel 24, eerste lid KB W.Venn., belangrijk zijn.

7. In de artikelen 50 tot 55 KB W.Venn. worden de voorzieningen voor risico's en kosten gedefinieerd en worden de toepassingsmodaliteiten gepreciseerd.

III. Voorziening voor risico's en kosten: begripsomschrijving en algemene beginselen

8. Overeenkomstig het KB W.Venn.[10] moet rekening worden gehouden met alle risico's, mogelijke verliezen en ontwaardingen ontstaan tijdens het boekjaar of een voorgaand boekjaar.

9. Naast het aanleggen van een voorziening voor de op de balansdatum reeds bestaande verplichtingen waarvan het bedrag enkel geraamd kan worden, voorziet het KB W.Venn. tevens in de vorming van passende voorzieningen voor kosten[11] die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn.[12]

10. Het KB W.Venn. stipuleert dat voorzieningen voor risico's en kosten naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten beogen te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.[13]

11. Het boeken van voorzieningen voor risico's en kosten is verder ook nog ingegeven door het matching- of overeenstemmingsbeginsel dat inhoudt dat rekening moet worden gehouden met de kosten en opbrengsten die betrekking hebben op het boekjaar of op voorgaande boekjaren, ongeacht de dag waarop deze kosten en opbrengsten worden betaald of geïnd, behalve indien de effectieve inning van deze opbrengsten onzeker is.[14]

12. Al deze elementen moeten samen aanwezig zijn vooraleer er sprake kan zijn van het aanleggen van een voorziening. Met andere woorden:

- het risico of de kost moet naar aard duidelijk omschreven zijn;
- het risico of de kost moet op de balansdatum waarschijnlijk zijn of zeker zijn zonder dat het bedrag vast staat; en
- er moet rekening worden gehouden met het overeenstemmingsbeginsel.

A. Scherpe omschrijving van de waarschijnlijke kosten: voorziening versus reserve

13. Een voorziening kan slechts worden aangelegd voor een specifiek omschreven risico of kost. Indien het risico of de kost naar aard niet duidelijk omschreven is, is niet voldaan aan de voorwaarden tot het aanleggen van een voorziening. Om zich in te dekken tegen een algemeen risico kan het bestuursorgaan voorstellen om (een deel van) de te bestemmen winst te reserveren als beschikbare reserve of er kan in de statuten voorzien zijn om hiervoor een statutair onbeschikbare reserve te vormen.

14. De vorming of het behoud van voorzieningen met een algemeen karakter of van voorzieningen voor algemene risico's is niet toegelaten. Voorzieningen die niet gevormd worden voor geïndividualiseerde risico's die verband houden met het afgelopen boekjaar of met voorgaande boekjaren hebben het karakter van gereserveerde winsten. Dergelijke voorzieningen moeten bijgevolg ook als zodanig in de jaarrekening worden behandeld. Om dezelfde redenen is het uitgesloten voorzieningen aan te leggen tot dekking van derwijze onnauwkeurig omschreven risico's of waarvan de regels inzake stijving en aanwending op zo'n vage wijze zijn vastgesteld dat dit eigenlijk zou neerkomen op een volledig gebrek aan regels dienaangaande. Het is inderdaad belangrijk dat de bepaling van de door het

bestuursorgaan vastgestelde waarderingsregels van dien aard is dat het mogelijk is de toepassing van de weerhouden criteria in concreto te toetsen.

15. De onzekerheden en de risico's van algemene aard waarmee de onderneming wordt geconfronteerd, kunnen worden gedekt door de vorming van algemene of bijzondere reserves. In dat geval gaat het om dotaties die, ten aanzien van de resultatenrekening, hun oorsprong vinden in beslissingen tot winstbesteding. De onzekerheden betreffende de algemene voorwaarden waaronder de onderneming haar activiteit zal uitoefenen tijdens de volgende boekjaren zijn geen risico's waarvoor een voorziening voor risico's en lasten kan worden aangelegd. Het betreft onzekerheden die geen betrekking hebben op afgelopen boekjaren maar op toekomstige boekjaren en die, mede wat betreft hun mogelijk voorval, nauwelijks definieerbaar zijn.

B. Het risico of de kost moet waarschijnlijk of zeker zijn op balansdatum

16. Indien het risico of de kost op balansdatum niet zeker of waarschijnlijk is, is niet voldaan aan de voorwaarden om een voorziening aan te leggen.

1. Waarschijnlijk of zeker

17. Er kan geen voorziening worden aangelegd voor een loutere mogelijkheid. Zoals hiervoor reeds verduidelijkt, kunnen voor de dekking van loutere mogelijkheden uitsluitend reserves worden aangelegd. De beoordeling of de kost of het verlies die door de voorziening gedekt wordt waarschijnlijk of zeker is, komt toe aan het bestuursorgaan.

18. Het onderscheid tussen een mogelijk, een waarschijnlijk en een zeker verlies kan best worden geïllustreerd aan de hand van een voorbeeld.

> Voorbeeld
> Een onderneming verkoopt audiovisuele goederen aan haar klanten. Indien de onderneming slechts één goed verkoopt is de kans dat deze ene verkoop aanleiding zal geven tot het dragen van een kost ingevolge een garantie- of waarborgverplichting eerder klein. Op basis van vroegere ervaringen wordt deze kans door de onderneming op 4 procent geschat. Bijgevolg kan hiervoor geen voorziening worden aangelegd.[15] Als de vennootschap op jaarbasis echter 2.500 artikelen verkoopt, dan is het zeer waarschijnlijk, en dit op grond van de reeds genoemde vroegere ervaringen van de vennootschap, dat voor ongeveer 100 artikelen (4 procent van 2.500) er een kost zal voortvloeien uit de waarborg- of garantieverplichting. Vermits het bijgevolg bijzonder waarschijnlijk is dat deze waarborg- of garantiekost in de volgende boekjaren zal moeten worden gedragen, moet de vennootschap hiervoor een passende voorziening boeken.

19. Wordt op grond van alle beschikbare informatie besloten dat de kans op het voorkomen van een kost of verlies ‘meer waarschijnlijk dan niet’ is, dan is voldaan aan de voorwaarde dat het om een waarschijnlijke kost of verlies gaat. De waarschijnlijkheid dat de gebeurtenis zal plaatsvinden is dus groter dan de waarschijnlijkheid dat dit niet het geval zal zijn.[16]

2. Op balansdatum

20. Er moet rekening worden gehouden met alle voorzienbare risico’s en mogelijke verliezen die bestaan op de balansdatum van het boekjaar waarop de jaarrekening betrekking heeft. Het heeft hierbij geen belang of het risico respectievelijk de waarschijnlijkheid tot verlies is ontstaan tijdens het boekjaar zelf of tijdens een voorgaand boekjaar. De enige, doch noodzakelijke voorwaarde is dat de oorzaak aanwezig is op de balansdatum van het betreffende boekjaar.

21. De Commissie acht het nuttig om meer toelichting te geven bij de omstandigheid dat het risico of de waarschijnlijkheid tot verlies is ontstaan tijdens het boekjaar of een voorgaand boekjaar, doch slechts gekend is na de balansdatum en de omstandigheid dat het risico of waarschijnlijkheid tot verlies slechts ontstaan is na de balansdatum.

2.1. Ontstaan ten laatste op balansdatum – gekend na balansdatum

22. Indien de oorzaak op de balansdatum aanwezig is, is de vennootschap verplicht daar rekening mee te houden zelfs indien deze oorzaak, hoewel reeds bestaande op de balansdatum, slechts gekend is tussen deze balansdatum en het opstellen van de jaarrekening door het bestuursorgaan.

23. Een klassiek voorbeeld vormt de voorziening voor een betwiste fiscale aanslag met betrekking tot voorgaande boekjaren. Na afsluiting van het boekjaar en vóór het opmaken van de jaarrekening door het bestuursorgaan ontvangt een vennootschap een belangrijke bijkomende aanslag die betrekking heeft op de inkomsten betreffende voorgaande boekjaren waartegen de vennootschap bezwaar aantekent. In casu zijn alle elementen voor de aanslag reeds aanwezig ten laatste vóór het einde van het afgesloten boekjaar ook al was dit risico slechts gekend na afsluiting van het boekjaar. Het bestuursorgaan zal in dit geval met naleving van de beginselen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw een voorziening moeten vormen voor de fiscale schuld die, volgens het bestuursorgaan, effectief op het vermogen van de onderneming zal drukken.[17]

24. Een ander voorbeeld: Uit een fabriek van een vennootschap zijn gedurende het boekjaar N toxische stoffen gelekt in een naburige waterloop. Op 31 december van het jaar N was nog niet geweten dat deze vervuiling had plaatsgevonden. De vervuiling wordt vervolgens ontdekt in de maand maart van het jaar N+1, vóór dat het bestuursorgaan de jaarrekening van de vennootschap over boekjaar N had

opgesteld. In dat geval moet het bestuursorgaan in de jaarrekening over boekjaar N nog een voorziening boeken voor de saneringskosten (op voorwaarde dat een redelijke schatting kan worden gemaakt van deze kosten). Op balansdatum waren immers alle voorwaarden voor het boeken van een voorziening reeds vervuld.

25. Wat betreft de waardering van de voorziening, en in het bijzonder de invloed van de gebeurtenissen na balansdatum op de waardering van de voorziening, wordt verwezen naar titel V. Waardering en opbouw van de voorziening van onderhavig advies.

2.2. Ontstaan na balansdatum

26. Indien het risico of het waarschijnlijke verlies of de waarschijnlijke kost ontstaan is na de balansdatum wordt hiermee in principe geen rekening gehouden bij het opstellen van de jaarrekening met betrekking tot het huidige boekjaar (principe van éénjarigheid of annualiteit of periodiciteit). Indien een gebeurtenis na balansdatum van dien aard is dat het niet vermelden van deze gebeurtenis een invloed heeft op het getrouwe beeld wordt geen voorziening geboekt doch moet een passende vermelding worden opgenomen in de toelichting.

2.3. Aanwezig op balansdatum, verdwenen tussen balansdatum en opstellen jaarrekening

27. Een vennootschap moet de op balansdatum geboekte voorziening voor risico's en kosten behouden zelfs wanneer tussen deze balansdatum en het opstellen van de jaarrekening duidelijk is geworden dat de verliezen of kosten toch niet zullen voorvallen. De beoordeling dient immers plaats te vinden op basis van de toestand op de balansdatum.

28. Een retroactieve herwaardering van de balansposten op basis van elementen ontstaan na de balansdatum strookt niet met het principe van de periodiciteit. Op de balansdatum waren de voorwaarden voor het boeken van een voorziening immers vervuld zodat de toepassing van het voorzichtigheidsbeginsel en het beginsel van het getrouw beeld van de jaarrekening vereist dat de geboekte voorziening behouden blijft. Teneinde te voldoen aan de vereisten van het getrouwe beeld moet in voorkomend geval de verdwijning van het risico of het verlies op een passende wijze worden vermeld in de jaarrekening bij de gebeurtenissen na balansdatum.[18]

Voorbeeld
Een vennootschap heeft in het jaar N-2 ten gunste van een andere onderneming een garantie gesteld. De financiële toestand van deze laatste was in het jaar N-1 verslechterd en derhalve heeft de vennootschap op de balansdatum van het jaar N-1 een voorziening geboekt die overeenstemt met de geschatte kosten die het beroep op deze garantie met zich meebrengt.

Op basis van informatie verkregen tussen de balansdatum van jaar N en de datum waarop het bestuursorgaan de jaarrekening heeft opgesteld, wordt het bestuursorgaan op de hoogte gebracht van de aanzienlijke verbetering van de financiële toestand op balansdatum van het jaar N van de onderneming waarvan de verplichtingen werden gedekt. Deze verbetering van de financiële toestand is het gevolg van gebeurtenissen die plaatsvonden voor de balansdatum van het jaar N. Het bestuursorgaan van de vennootschap moet bijgevolg bij de schatting van haar voorziening op de balansdatum van het jaar N rekening houden met deze gebeurtenissen. Indien de verbetering van de financiële toestand daarentegen het gevolg is van gebeurtenissen die hebben plaatsgevonden tussen de balansdatum van het jaar N en de datum waarop het bestuursorgaan de jaarrekening heeft opgesteld, wordt met deze verbetering geen rekening gehouden voor de raming van de voorziening.

C. Overeenstemmingsbeginsel: de kosten waarvoor de voorziening wordt gevormd moeten toerekenbaar zijn aan het boekjaar

29. De kosten waarvoor een voorziening wordt gevormd, moeten toerekenbaar zijn aan het boekjaar waarin de voorziening wordt gevormd. De kosten dienen met andere woorden het gevolg te zijn van de in dat boekjaar of in voorgaande boekjaren uitgeoefende activiteiten of van in dat boekjaar of in voorgaande boekjaren voorgekomen gebeurtenissen.

30. Bijgevolg moeten kosten die betrekking hebben op opbrengsten van het boekjaar, maar waarvan het bedrag nog niet gekend is, door het boeken van een voorziening voor risico's en kosten, worden toegerekend aan het boekjaar waarin de overeenstemmende opbrengsten werden gerealiseerd.[19]

31. Voorzieningen voor risico's en kosten hebben evenwel niet steeds tot doel overeenstemming te verkrijgen tussen kosten en opbrengsten van het boekjaar. Voorzieningen voor risico's en kosten zijn immers ook vaak ingegeven om toekomstige verliezen die geen tegenwaarde hebben voor de onderneming toe te rekenen aan het boekjaar waarin de oorzaak voor deze verliezen of kosten zich heeft voorgedaan.

Voorbeeld
Wanneer materieel tijdens boekjaar N wordt beschadigd maar de herstelling slechts in een later boekjaar wordt uitgevoerd, moet de betrokken onderneming tijdens het boekjaar N een voorziening voor risico's en kosten aanleggen. De kost is immers een gevolg van een in boekjaar N voorgekomen gebeurtenis.

32. De kosten en opbrengsten die betrekking hebben op het boekjaar of op voorgaande boekjaren (ingeval niet in voorgaande boekjaren in resultaat genomen), moeten worden uitgedrukt in de resultatenrekening van het boekjaar ongeacht de dag waarop deze kosten en opbrengsten worden betaald of geïnd.[20] De opbrengsten en kosten van latere boekjaren mogen niet worden toegerekend aan het lopende boekjaar; zij moeten worden verbonden aan het boekjaar waarop zij betrekking hebben (matching principe).

33. Een opbrengst of een kost moet in de regel weliswaar verbonden worden aan de periode waarin voor de onderneming een

overeenstemmende vordering of schuld is ontstaan, maar kosten die later ontstaan, moeten aan een voorgaand boekjaar worden toegerekend via de vorming van voorzieningen voor zover:

- die kosten op balansdatum waarschijnlijk zijn of zeker zijn doch waarvan het bedrag nog niet vaststaat;
- die kosten met dit voorgaand boekjaar moeten worden verbonden, met andere woorden dat zij enerzijds toe te schrijven zijn aan een voorval in de loop van dat boekjaar en dat zij anderzijds geen “tegenwaarde” hebben, bestaande uit opbrengsten die in latere boekjaren zullen worden verkregen; en
- het te provisioneren bedrag op redelijke en verantwoorde wijze kan worden becijferd.

D. Het bedrag staat niet vast: voorziening versus schuld

34. Er kunnen geen voorzieningen worden geboekt voor te betalen kosten die in de loop van het boekjaar of van een vorig boekjaar zijn ontstaan en waarvoor nog geen titel bestaat maar waarvan het bedrag vaststaat of met nauwkeurigheid kan worden geschat.[21]

35. Indien het verlies of de kost zeker is en het bedrag staat vast of kan met nauwkeurigheid worden geschat, is geen sprake van een voorziening maar van een schuld.[22] Hetzelfde geldt voor de naar hun aard en bedrag duidelijk omschreven kosten waarvoor vast staat dat deze zullen worden gemaakt maar nog niet vast staat wanneer deze zullen worden gemaakt.[23]

36. Typevoorbeelden zijn de rekening 456 Vakantiegeld en de rekening 450 Geraamd bedrag der belastingschulden. Deze worden reeds geboekt als schuld ook al bestaat er hiervoor op de balansdatum nog geen titel.[24] In concreto is voor wat betreft het te betalen vakantiegeld nog niet vastgesteld wanneer dit moet worden uitbetaald en is voor wat betreft de belastingschulden de winstbelasting nog niet ingekohierd.

IV. Waardecorrectie van een actiefbestanddeel

37. Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa.[25] Voorzieningen kunnen aldus niet gebruikt worden om rekening te houden met op de balansdatum geconstateerde, al dan niet definitieve, veranderingen in de waarde van vermogensbestanddelen.[26] Het boeken van voorzieningen ter compensatie van het niet boeken van afschrijvingen of waardeverminderingen is bijgevolg niet toegelaten.

Voorbeeld
Een werknemer veroorzaakt op 1 december van het jaar N met een vrachtwagen van zijn werkgever een verkeersongeluk waarbij de schade aan het eigen voertuig van de vennootschap niet verzekerd is.
- De herstellingskosten worden geraamd op 12.000;
- Er wordt verwacht dat de herstellingswerken klaar zullen zijn in april van het jaar N+1;
- De vrachtwagen heeft een boekwaarde van 40.000. De verkoopwaarde van de beschadigde, niet-herstelde vrachtwagen wordt geraamd op 10.000.

Indien wordt beslist om de vrachtwagen te herstellen, dan zal de onderneming op balansdatum een voorziening moeten boeken voor een bedrag gelijk aan de geschatte herstellingskost, d.i. 12.000. Als gevolg van de herstelling van de schade zal de gebruikswaarde van de vrachtwagen in principe terug op peil komen en wordt geen bijkomende uitzonderlijke afschrijving geboekt. Blijft de gebruikswaarde na de herstelling evenwel lager dan de boekwaarde[27], dan zal een passende uitzonderlijke[28] afschrijving moeten worden geboekt.

Indien wordt beslist om de vrachtwagen niet te herstellen, dan daalt de gebruikswaarde van de vrachtwagen voor de onderneming tot de ‘restwaarde’ ervan en moet in voorkomend geval een passende uitzonderlijke[29] afschrijving[30] worden geboekt indien de vrachtwagen op de balansdatum nog aanwezig is.

V. Waardering en opbouw van de voorziening

A. Stelselmatige vorming – onafhankelijk van het resultaat van het boekjaar – rekening houdend met het overeenstemmingsbeginsel

38. Voorzieningen moeten stelselmatig worden gevormd volgens de door de het bestuursorgaan overeenkomstig artikel 28, § 1 KB W.Venn. vastgelegde methoden en mogen niet afhangen van het resultaat van de vennootschap.[31]

39. De waarderingsregels moeten voldoende concreet zijn om inzicht te verkrijgen in de toegepaste waarderingsmethoden.[32] Het is belangrijk dat de bepaling van de door het bestuursorgaan vastgestelde waarderingsregels van dien aard is dat het mogelijk is de toepassing van de weerhouden criteria in concreto te toetsen. Het bestuursorgaan moet de voorzieningen op dermate wijze opbouwen dat zij op de balansdatum de beste schatting reflecteert van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd, of in geval van een verplichting, de beste schatting reflecteert van het bedrag dat vereist is om die verplichting na te komen. Deze schatting dient aldus plaats te vinden op basis van ernstige criteria en mag niet opgebouwd worden in functie van bijvoorbeeld de winst van het boekjaar.

40. De methodes voor de vorming van voorzieningen en de spreiding daarvan in de tijd moeten nauwkeurig zijn afgestemd op de aard van de te dekken risico's en de factoren die deze risico's doen ontstaan of het bedrag ervan bepalen. In de gevallen waar een gespreide tenlasteneming gerechtvaardigd is door het overeenstemmingsbeginsel maar geen criteria aanwezig zijn die een tenlasteneming op een andere systematische basis kunnen verantwoorden, is een spreiding in de tijd op lineaire basis het meest aangewezen.

41. De Commissie wenst te benadrukken dat de techniek van de voorzieningen onontbeerlijk is om tegemoet te komen aan de vereisten van het overeenstemmingsbeginsel opdat de toekomstige lasten in het passende boekjaar in resultaat zouden worden genomen.

B. Bedrag

42. Als gevolg van de onzekerheden die inherent zijn aan bedrijfsactiviteiten, kan het bedrag van de voorziening niet exact worden gewaardeerd maar kan dit slechts worden geschat. De aan te leggen voorziening moet gestoeld zijn op een waardering die omzichtig en te goeder trouw plaatsvindt en voldoet aan de eisen van voorzichtigheid en oprechtheid.[33]

43. Schattingen dienen te berusten op een op het voorzichtigheidsbeginsel gebaseerde oordeelsvorming door het bestuur van de onderneming op basis van de meest recente betrouwbare informatie die beschikbaar is. Schattingen worden berekend op een objectieve basis, aangevuld met bij soortgelijke transacties opgedane ervaringen en, in sommige gevallen, zelfs met verslagen van onafhankelijke experts. De in beschouwing genomen aanwijzingen dienen alle bijkomende aanwijzingen te omvatten die gebeurtenissen na de balansdatum hebben opgeleverd.[34]

44. Een voorziening moet aldus op balansdatum de beste schatting van de kosten vertegenwoordigen die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.[35]

45. De voorzieningen voor risico's en kosten mogen niet worden gehandhaafd in die mate waarin ze op het einde van het boekjaar hoger zijn dan wat vereist is volgens een actuele beoordeling conform de eisen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw van de risico's en kosten waarvoor ze werden gevormd.[36] Hierbij dient het bestuursorgaan, net zoals bij de vorming van de voorziening, op de balansdatum rekening te houden met de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.

46. De Commissie merkt op dat sommige ondernemingen jaarlijks de totaliteit van de voorziening terugnemen om vervolgens opnieuw een voorziening aan te leggen ten belope van het nieuw ingeschatte bedrag op balansdatum. Deze methode is volgens de Commissie niet de aangewezen methode .

C. Risico's en verliezen waarvan de waardering aleatoir is

47. In de gevallen waarin, bij gebreke aan objectieve beoordelingscriteria, de waardering van de voorzienbare risico's, de mogelijke verliezen en de ontwaardingen onvermijdelijk aleatoir is, wordt hiervan melding gemaakt in de toelichting wanneer de betrokken risico's belangrijk zijn in het kader van het getrouwe beeld.[37]

48. De terminologie "onvermijdelijk aleatoire waardering" duidt erop dat de omvang van een wel omschreven, voorzienbaar risico of verlies niet slechts onzeker is, maar dat deze onzekere omvang bovendien volstrekt "onbepaalbaar" is bij gebreke aan objectieve beoordelingscriteria. Welnu, voorzieningen kunnen niet worden opgenomen voor voorzienbare of waarschijnlijke risico's of verliezen waarvan de grootte volstrekt onbepaalbaar is, op gevaar af de getrouwheid van de jaarrekening in het gedrang te brengen. In zo'n hypothese is de onderneming er bijgevolg van vrijgesteld om een voorziening ten laste van de resultatenrekening te vormen. Dit neemt niet weg dat een passende vermelding in de toelichting moet worden opgenomen. Dergelijke vermelding is zeer belangrijk in verband met de verantwoordelijkheid van bestuurders, mocht het risico zich later realiseren.

49. In de praktijk kan het ook voorkomen dat op balansdatum de waarschijnlijkheid van een bepaald risico, naar het oordeel van het bestuursorgaan vaststaat, doch dat tevens blijkt dat de waardering ervan een reeks bedragen oplevert, allen even aanvaardbaar. Dergelijke toestand heeft naar het oordeel van de Commissie niet tot gevolg dat de waardering van het voorzienbaar risico of verlies "onvermijdelijk aleatoir" is zodat de onderneming ervan vrijgesteld zou zijn ook maar de minste voorziening te vormen en zich te mogen beperken tot een mededeling in de toelichting. De Commissie is integendeel van oordeel dat, indien de bedragen allen even aanvaardbaar zijn, een voorziening moet worden gevormd tenminste ten belope van het kleinste geschatte bedrag. Aansluitend daarbij dienen in de toelichting de hogere, even aanvaardbare bedragen en de wijze waarop de waardering van deze bedragen gebeurde, vermeld te worden. In de toelichting moet ook de aard van het betrokken risico vermeld worden.

50. Ter zake van hangende geschillen komt het voor dat de waarschijnlijkheid van een verlies uitermate gering is (bijvoorbeeld bij een tergend en roekeloos geding). In dergelijke gevallen is noch de vorming van een voorziening, noch zelfs een vermelding in de toelichting vereist.[38]

51. Het is ook mogelijk dat de beschikbare gegevens onderling strijdig zijn of onvoldoende zijn om zowel de waarschijnlijkheid van het verlies in te schatten als de geldelijke omvang ervan te waarderen. In zo'n hypothese volstaat een passende vermelding van het hangend geschil in de toelichting.

52. De vorming van een voorziening is een verrichting die tot doel heeft een verantwoord inzicht te verschaffen in de rendabiliteit en het patrimonium van de onderneming. De vorming van een voorziening blijft aldus totaal vreemd aan het bestaan of aan de omvang van vorderingen op of van schulden tegenover derden. Uit de vorming van een voorziening kan derhalve nooit worden afgeleid dat de onderneming (weze het impliciet) de gegrondheid van de tegen haar ingestelde rechtsvordering zou erkennen ten belope van de geboekte voorziening. Voorzieningen dienen gevormd te worden binnen het voorzichtigheidsbeginsel dat er moet voor zorgen dat geen eigen vermogen zou uitgekeerd worden dat in een voorzichtige benadering dient voorbehouden te worden voor het dragen van kosten waartoe

een voorziening wordt geboekt.

D. Voorbeelden

53. Onderstaande voorbeelden illustreren de hiervoor vermelde principes van de wijze waarop een voorziening wordt opgebouwd. De onderstaande toepassingen strekken slechts tot voorbeeld. Uiteindelijk is het uitsluitend het bestuursorgaan dat verantwoordelijk is voor de vorming van een passende voorziening.

Inherente verplichting bij de verwerving van een actief bestanddeel voor een vast bedrag
Een vennootschap heeft een machine aangekocht voor de som van 1.000 met de verplichting om daarnaast gedurende drie jaar een som te betalen van 200 aan een vzw. Deze nominale verplichting van 3 x 200 = 600, bedraagt actuarieel[39] 576,77 (200/1,02 = 196,08; 200/1,02^2 = 192,23; 200/1,02^3 = 188,46) in de hypothese van een marktrente (artikel 67, § 2, tweede lid KB W.Venn.) van 2%.

230	Installaties, machines en uitrusting: Aanschaffingswaarde			1.576,77	
490	Over te dragen kosten			23,23	
	aan	440	Leveranciers		1.000
		179	Overige schulden		600

Inherente verplichting bij de verwerving van een actief bestanddeel voor een geraamd bedrag
Toepassing 1
Een vennootschap heeft een machine aangekocht voor een gedeeltelijk variabele prijs, zijnde een som van 1.000 met de verplichting om daarnaast gedurende drie jaar 2% van de waarde van de door deze machine geproduceerde activa te betalen aan de producent. Deze waarde wordt geraamd op 10.000 per jaar. De geraamde variabele vergoeding bedraagt aldus 600, gespreid te betalen over drie jaar. Wat betreft de boekhoudkundige verwerking van de verwerving van een vast actief voor een variabele prijs die afhankelijk is van een toekomstige en onzekere gebeurtenis die een rechtstreeks verband houdt met het nut dat het verworven actief heeft voor de vennootschap verwijst de Commissie naar het CBN-advies 2012/9.

De boekingen zijn hierbij als volgt:

Bij verwerving

230	Installaties, machines en uitrusting: Aanschaffingswaarde			1.000	
	aan	440	Leveranciers		1.000

Na 1 jaar (de output bedraagt 9.900: 9.900 x 2% = 198)

230	Installaties, machines en uitrusting: Aanschaffingswaarde			198	
	aan	440	Leveranciers		198

In de toelichting wordt een passende vermelding opgenomen over deze verplichting.

Toepassing 2
Een vennootschap heeft een terrein verworven voor een vast bedrag van 1.000 en de bijkomende verplichting om voor de jeugdwerking van een gemeentelijke organisatie de opleidingskosten op zich te nemen gedurende drie jaar. De actuele waarde van de totaliteit van deze verplichting wordt geraamd op 600. Deze jeugdwerking houdt geen rechtstreeks verband met het nut dat het terrein heeft voor de verwervende vennootschap.

De boekingen zijn hierbij als volgt:

Bij verwerving

2200	Terreinen: Aanschaffingswaarde			1.600	
	aan	489	Andere diverse schulden		1.000
		164	Voorzieningen voor overige risico's en kosten		600

Tijdens het boekjaar
Het eerste jaar bedroegen de opleidingskosten 195[40].

61	Diensten en diverse goederen			195	
	aan	489	Andere diverse schulden		195

Op balansdatum
Voor het tweede en het derde jaar wordt de actuele waarde van de opleidingskosten geraamd op 395 zodat het bedrag van de voorzieningen moet worden aangepast tot 395.

164	Voorzieningen voor overige risico's en kosten			205	
	aan	6381	Voorzieningen: besteding en terugneming		205

Toepassing 3
Een vennootschap heeft een pand gehuurd voor negen jaar. Ze doet in dit pand een investering voor een bedrag van 900 die normaal tien jaar meegaat. Na negen jaar is die investering dus grotendeels waardeloos en de huurder is daarom contractueel verplicht om deze investering te verwijderen bij de beëindiging van het huurcontract. De actuele waarde van de geraamde kost om deze investering te verwijderen bedraagt 18. Indien het contract voortijdig wordt beëindigd door de verhuurder zal de huurder (ongetwijfeld) recht hebben op een schadevergoeding. Indien de huurder zelf voortijdig opzegt of verder verhuurt zal deze (waarschijnlijk) een vergoeding ontvangen in functie van de waardevermeerdering door de investering.

Rekening houdend met het overeenstemmingsbeginsel wordt gradueel een voorziening opgebouwd.

De boekingen zijn hierbij als volgt:

Bij verwerving
260 Andere materiële vaste activa: Aanschaffingswaarde 900
aan 440 Leveranciers 900

Op balansdatum
6302 Afschrijvingen op materiële vaste activa 100
aan 269 Andere materiële vaste activa: geb. afschr. 100
6380 Voorzieningen 2
aan 164 Voorzieningen voor overige risico's en kosten 2

De Commissie merkt hierbij op dat, indien materieel, een passende vermelding moet worden opgenomen in de toelichting met betrekking tot deze verwijderingsv erplichting bij afloop van de huurovereenkomst.

VI. Besteding en terugneming

54. Een voorziening voor risico's en kosten wordt besteed of teruggenomen (al dan niet gedeeltelijk) op het ogenblik dat de kosten waarvoor de voorziening werd gevormd, het karakter krijgen van een zekere en vaststaande schuld of indien de gevormde voorziening groter is dan vereist op basis van een actuele beoordeling.

55. Een geboekte voorziening voor risico's en kosten zal worden teruggenomen van zodra duidelijk wordt dat de waarschijnlijke of zekere verliezen of kosten zich niet zullen realiseren, of wanneer het niet langer waarschijnlijk is dat deze zich zullen realiseren. Als het voorwerp van de voorziening verdwenen is op de balansdatum (bijvoorbeeld bij een geschil) wordt de volledig gevormde voorziening teruggenomen.

56. De Commissie merkt op dat sommige ondernemingen jaarlijks de totaliteit van de voorziening terugnemen om vervolgens opnieuw een voorziening aan te leggen ten belope van het nieuw ingeschatte bedrag op balansdatum. Zoals reeds hoger vermeld is volgens de Commissie deze methode niet de aangewezen methode .

VII. Praktische toepassingen

57. Het behoort tot verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan om passende voorzieningen aan te leggen in overeenstemming met de reglementaire bepalingen en inzonderheid in overeenstemming met de algemene beginselen van voorzichtigheid, oprechtheid en getrouwheid.

58. Het KB W.Venn. bevat een exemplatieve lijst van verplicht aan te leggen voorzieningen.[41] Voorzieningen moeten, onder meer, gevormd worden met het oog op:

a) de verplichtingen die op de vennootschap rusten inzake rust- en overlevingspensioenen, werkloosheid met bedrijfstoeslag en andere gelijkaardige pensioenen of renten;
b) de kosten van grote herstellings- of onderhoudswerken;
c) de verlies- of kostenrisico's die voor de vennootschap voortvloeien uit persoonlijke of zakelijke zekerheden, verstrekt tot waarborg van schulden of verbintenissen van derden, uit verbintenissen tot aan- of verkoop van vaste activa, uit de uitvoering van gedane of ontvangen bestellingen, uit termijnposities of overeenkomsten in deviezen, termijnposities of overeenkomsten op goederen, uit technische waarborgen verbonden aan reeds door de vennootschap verrichte verkopen of diensten, uit hangende geschillen;
d) de kosten van een milieuverplichting.

59. Het is niet de taak van de Commissie om standpunt in te nemen omtrent de modaliteiten waarin en hoe het bestuursorgaan voorzieningen moet boeken in alle mogelijke gevallen. Niettemin volgen hierna een aantal uitgewerkte toepassingsvoorbeelden.

A. Voorzieningen voor grote herstellings- en onderhoudswerken

60. Het KB W.Venn. verplicht expliciet de vorming van voorzieningen ter dekking van de kosten van grote herstellings- en onderhoudswerken.[42] Het vormen van voorzieningen ter dekking van deze kosten moet beantwoorden aan de criteria vermeld in artikel 33 KB W.Venn. Daaruit volgt onder meer dat voorzieningen voor grote herstellingen moeten beantwoorden aan kosten of ontwaardingen die in de loop van het boekjaar of tijdens voorgaande boekjaren zijn ontstaan.

61. Het boeken van een voorziening voor kosten van grote herstellings- en onderhoudswerken strekt er toe om dergelijke kosten, die niet ieder boekjaar voorkomen, toe te rekenen aan de periode waarin de activa worden gebruikt door de onderneming. Het volledig ten laste nemen van deze kosten in het boekjaar waarin de uitgave effectief wordt gedaan, zou niet stroken met het matching principe. De oorzaken van de herstelling of het onderhoud liggen immers in de periode(s) vóór het groot onderhoud of de herstelling.

62. De Commissie adviseert om voor de diverse activa die herstellingen en/of groot onderhoud vergen, een soort inventaris op te maken waarin men per actiefbestanddeel de timing van de herstellingen en/of groot onderhoud noteert alsmede de datum van de laatst uitgevoerde herstellingswerken en/of groot onderhoud en het geraamde bedrag van de kosten. Dit laatste bedrag moet dan jaarlijks getoetst worden aan recente prijsgegevens.

63. De Commissie benadrukt hierbij dat een voorziening niet kan worden aangelegd voor uitbreidingswerken (nieuwbouw), aangezien dergelijke kosten geen betrekking hebben op slijtage tijdens het boekjaar van de door de onderneming gebruikte activa.

Voorbeeld

Een gebouw wordt om de vijf jaar opnieuw geschilderd. Per 31.12.N schat de onderneming dat deze schilderwerken 25.000 zullen kosten. Per 31.12.N+1 en 31.12.N+2 meent de onderneming nog steeds dat dit 25.000 zal kosten. Per 31.12.N+3 schat men de kost van de schilderwerken op 26.000. Per 31.12.N+4 meent de onderneming nog steeds dat de schilderwerken 26.000 zullen kosten. In N+5 laat de onderneming de werken uitvoeren en krijgt zij de afrekening van de uitgevoerde werken ten bedrage van 26.500 (exclusief 21 % btw).

Boeking per 31.12.N; 31.12.N+1 en 31.12.N+2

6360	Voorzieningen voor grote herstellingswerken en grote onderhoudswerken: Toevoeging			5.000	
	aan	162	Voorzieningen voor grote herstellingswerken en grote onderhoudswerken		5.000

Boeking per 31.12.N+3

6360	Voorzieningen voor grote herstellingswerken en grote onderhoudswerken: Toevoeging			5.800[43]	
	aan	162	Voorzieningen voor grote herstellingswerken en grote onderhoudswerken		5.800

Boeking per 31.12.N+4

6360	Voorzieningen voor grote herstellingswerken en grote onderhoudswerken: Toevoeging			5.200	
	aan	162	Voorzieningen voor grote herstellingswerken en grote onderhoudswerken		5.200

Boeking bij de ontvangst van de factuur in N+5

61	Diensten en diverse goederen			26.500	
	Terug te vorderen btw			5.565	
	aan	440	Leveranciers		26.500
		451	Te betalen btw		5.565

Boeking bij de aanwending van de voorziening in N+5

162	Voorzieningen voor grote herstellingswerken en grote onderhoudswerken			26.000	
	aan	6361	Voorzieningen voor grote herstellingswerken en grote onderhoudswerken: Besteding en terugneming (-)		26.000

Boeking van de vorming van een nieuwe voorziening voor de volgende onderhoudsbeurt

6360	Voorzieningen voor grote herstellingswerken en grote onderhoudswerken: Toevoeging			5.300[44]	
	aan	162	Voorzieningen voor grote herstellingswerken en grote onderhoudswerken		5.300

B. Voorzieningen voor prijsschommelingen van de voorraden en bestellingen in uitvoering

64. Met betrekking tot eventuele prijsschommelingen van de aanwezige voorraad[45] kunnen geen voorzieningen worden gevormd. Voorraden worden immers gewaardeerd tegen hun aanschaffingsprijs of tegen de marktprijs op de balansdatum indien deze laatste lager is. Er worden aanvullende waardeverminderingen geboekt om rekening te houden hetzij met de evolutie van hun realisatie- of marktwaarde, hetzij met de risico's die inherent zijn aan de aard van de betrokken goederen of van de uitgeoefende activiteit.

65. Wanneer een onderneming goederen op termijn heeft gekocht of verkocht, moeten, wanneer naar het oordeel van het bestuursorgaan uit deze verrichting vermoedelijk een verlies zal voortvloeien, passende voorzieningen worden gevormd.[46]

66. Wat betreft de bestellingen in uitvoering merkt de Commissie op dat indien op inventarisdatum, volgens de meest recente berekeningen, zou blijken dat de bestelling met verlies zal worden afgehandeld, de onderneming voor de risico's en kosten verbonden aan de verdere uitvoering van deze bestellingen voorzieningen moet vormen, voor zover deze risico's niet gedekt zijn door waardeverminderingen. In eerste instantie moeten waardeverminderingen worden geboekt. Indien deze waardeverminderingen ontoereikend zouden zijn gelet op de boekwaarde van de betrokken bestelling in uitvoering, moet een bijkomende voorziening op de balansdatum worden geboekt. Het bedrag van de waardevermindering kan immers nooit groter zijn dan de aanschaffingswaarde van het actiefbestanddeel[47].

67. De onzekerheden betreffende de algemene voorwaarden waaronder de onderneming haar activiteit zal uitoefenen tijdens de volgende boekjaren, en meer bepaald de prijzen waartegen zij haar grondstoffen zal aankopen en ze na bewerking zal verkopen, zijn geen risico's waarvoor een voorziening kan worden aangelegd. Het betreft hier immers onzekerheden die geen betrekking hebben op het boekjaar of een vorig boekjaar maar op toekomstige boekjaren. Deze onzekerheden zijn bovendien nauwelijks definieerbaar. De vorming of het behoud van een dergelijke voorziening zou een niet toegelaten algemene voorziening inhouden. Voorzieningen die niet gevormd worden voor geïndividualiseerde risico's die verband houden met het afgelopen boekjaar of met voorgaande boekjaren hebben het karakter van gereserveerde winsten; zij moeten bijgevolg ook als zodanig in de jaarrekening worden behandeld.

C. Verplichtingen voortvloeiend uit een extra-wettelijke pensioentoezegging

68. De boekhoudkundige verwerking van de verplichtingen die voortvloeien uit een extra-wettelijke pensioentoezegging zal het voorwerp uitmaken van een later advies.

D. Verplichtingen voortvloeiend uit het stelsel van werkloosheid met bedrijfstoeslag afgekort tot SWT, voorheen brugpensioen

69. Het stelsel van werkloosheid met bedrijfstoeslag is een stelsel waarbij werknemers van een zekere leeftijd die worden ontslagen, recht hebben op een vaste werkloosheidsuitkering en op een aanvullende vergoeding (bedrijfstoeslag) verschuldigd door de voormalige werkgever. Over het algemeen ontvangt de werkloze met bedrijfstoeslag iedere maand het bedrag van de bedrijfstoeslag tot aan de pensioengerechtigde leeftijd. De schuldenaar van de bedrijfstoeslag is in principe de voormalige werkgever, al is het mogelijk dat deze verplichting overgenomen wordt door een sectoraal fonds. Het is eveneens mogelijk dat het totale bedrag van de bedrijfstoeslag in één enkele keer uitbetaald wordt.

Het stelsel van werkloosheid met bedrijfstoeslag is gebaseerd op de volgende reglementaire teksten:

- Collectieve arbeidsovereenkomst nr. 17 van 19 december 1974 tot invoering van een regeling van aanvullende vergoeding ten gunste van sommige bejaarde werknemers indien zij ontslagen worden;
- Collectieve arbeidsovereenkomst nr. 105 van 28 maart 2013 tot vaststelling van de voorwaarden voor de toekenning van een aanvullende vergoeding in het kader van de werkloosheid met bedrijfstoeslag voor sommige oudere mindervalide werknemers en werknemers met ernstige lichamelijke problemen, indien zij worden ontslagen;
- Het koninklijk besluit van 3 mei 2007 tot regeling van het stelsel van werkloosheid met bedrijfstoeslag zoals gewijzigd door de koninklijke besluiten van 28 december 2011, 20 september 2012 en 30 december 2014;
- De wet van 12 april 2011 houdende aanpassing van de wet van 1 februari 2011 houdende verlenging van de crisismaatregelen en uitvoering van het interprofessioneel akkoord, en tot uitvoering van het compromis van de regering met betrekking tot het ontwerp van interprofessioneel akkoord, gewijzigd door de wet van 29 maart 2012 houdende diverse bepalingen;
- Het koninklijk besluit van 7 december 1992 betreffende de toekenning van werkloosheidsuitkeringen in geval van conventioneel brugpensioen.[48]

70. De verplichtingen die voor de onderneming voortvloeien uit het stelsel van werkloosheid met bedrijfstoeslag moeten op een passende wijze worden opgenomen in de boekhouding en de jaarrekening van de onderneming. De verplichting aangegaan om voormelde bedrijfstoeslag te betalen, ook al worden geen arbeidsprestaties meer geleverd, betekent voor haar immers een vaste verbintenis en een kost die onbetwistbaar is ontstaan tijdens het boekjaar. Krachtens artikel 33 KB W.Venn. moet hiermee rekening worden gehouden in de inventaris; voor deze verbintenis moet een passende voorziening worden gevormd, ten laste van de resultatenrekening.

71. De financiële verbintenissen die voortvloeien uit het stelsel van werkloosheid met bedrijfstoeslag, vormen een in beginsel vaststaande schuld. Het bedrag van deze schuld kan echter slechts worden geraamd. Het is immers afhankelijk van de vermoedelijke levensduur van de begunstigden, van de mogelijke hervatting door deze laatsten van een beroepsactiviteit waarbij zij afzien van het stelsel van werkloosheid met bedrijfstoeslag, evenals van de wijzigingen van deze vergoeding, onder meer ingevolge een mogelijke indexatie van de vergoedingen. De raming van dit bedrag moet overeenkomstig de algemene beginselen van het koninklijk besluit met voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw geschieden.

72. Voormelde voorziening moet worden gevormd vanaf het ogenblik waarop in hoofde van de onderneming de verplichting ontstaat tot het betalen van de bedrijfstoeslag. Naar het oordeel van de Commissie is in deze noch de datum van de invoering van een stelsel van werkloosheid met bedrijfstoeslag, noch de datum van het effectieve vertrek van de werknemer relevant. De betrokken collectieve overeenkomst heeft immers slechts patrimoniale gevolgen in zover en vanaf de dag waarop er op grond daarvan individuele werknemers worden ontslagen. De vertrekdatum van een werknemer bepaalt overigens enkel vanaf welk tijdstip de vergoeding effectief wordt uitgekeerd. Bepalend voor de vorming van de voorziening is daarentegen de datum waarop in hoofde van de onderneming de verplichting ontstaat tot het betalen van de bedrijfstoeslag, namelijk het tijdstip waarop het bestuursorgaan de beslissing tot ontslag heeft genomen .

73. Wat betreft de mogelijkheid tot spreiding van deze kosten over meerdere jaren wanneer deze kosten kaderen in een herstructurering van de onderneming wordt verwezen naar het CBN-advies 2011/24 - Herstructureringskosten - Verwerking in de jaarrekening.

E. Voorzieningen voor de schulden ten opzichte van het personeel bij sluiting van de onderneming

74. Wanneer een beslissing tot sluiting van de onderneming of een belangrijk gedeelte daarvan is genomen of die beslissing nakend is, dan is de boeking van een voorziening, voor de kosten die verbonden zijn aan de beëindiging van de werkzaamheden, inzonderheid voor de aan het personeel uit te keren vergoedingen, verplicht.[49]

75. Zolang echter het bevoegde orgaan geen beslissing heeft genomen tot sluiting van de onderneming of een belangrijk gedeelte daarvan, of zolang een dergelijke beslissing niet als waarschijnlijk voorkomt, staat het een onderneming niet vrij een voorziening te boeken voor de schulden die daaruit zouden kunnen ontstaan. De vorming van voorzieningen heeft immers tot doel om naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of lasten te dekken, die op balansdatum als waarschijnlijk moeten worden beschouwd dan wel vaststaan doch waarvan de omvang slechts kan worden geraamd. De Commissie is van mening dat ten laatste op het ogenblik dat de procedure in toepassing van de Wet Renault wordt opgestart een voorziening moet worden geboekt. De boeking van deze voorziening impliceert niet dat de beslissing tot collectief ontslag reeds genomen is. Een loutere mogelijkheid kan evenwel niet de basis zijn voor de boeking van een voorziening. Zoals in het geval van algemene risico's kan daaraan slechts worden tegemoet gekomen door de vorming van reserves.

76. In geval van sluiting van de onderneming of van een bedrijfsonderdeel of vestiging van de onderneming moeten de waarderingsregels worden aangepast vermits niet meer wordt uitgegaan van één der fundamentele beginselen die aan de waardering in de jaarrekening ten grondslag liggen, met name het vermoeden dat de onderneming haar werkzaamheden zal voortzetten (beginsel van going-concern).[50]

F. Waarborgen verbonden aan de verkoop van goederen of het leveren van diensten

77. Meestal worden bij de verkoop van goederen of het leveren van diensten, op grond van hetzij gemeenrechtelijke regels of bijzondere contractuele bepalingen, waarborgen verleend zoals waarborgen tegen verborgen gebreken, conformiteitswaarborgen, waarborgen voor stukken en arbeidsloon, enz. De verkoper of dienstverlener waarborgt hierdoor binnen zekere grenzen en gedurende een welbepaalde tijd dat het verkochte voorwerp of de geleverde dienst overeenstemt hetzij met de contractuele bepalingen, hetzij met de rechtmatige verwachtingen van de koper met betrekking tot de verkregen zaak of dienst.

78. Zowel in juridisch als in financieel opzicht vormen dergelijke waarborgen onbetwistbare verbintenissen waaraan kosten zijn verbonden. Krachtens de waarborg is de verkoper of dienstverlener immers verplicht tot uitgaven en bijkomende diensten die hij niet opnieuw mag factureren. De effectieve, toekomstige kost kan echter slechts worden geraamd op het moment van de verkoop of de levering van de dienst.

79. Aldus moeten voorzieningen worden gevormd ter dekking van de kosten die inherent zijn aan de waarborgen verbonden aan reeds door de onderneming uitgevoerde verkopen en diensten. De verplichting om een voorziening te vormen houdt rechtstreeks verband met het ontstaan van de waarborgverbintenis. Zodra dus een goed is verkocht of een dienst is geleverd, moet de voorziening worden gevormd. Men moet er inderdaad van uitgaan dat de kost van de waarborg verbonden aan het verkochte goed of de geleverde dienst de verkoopprijs ervan bezwaart. Derhalve moet de resultatenrekening van het boekjaar waarin de opbrengst van de verkoop wordt geboekt gelijktijdig de kosten van de verkoop en dus ook de kosten van de waarborg ten laste nemen (matching principe).[51] De kosten die de waarborgverplichting met zich meebrengen mogen aldus niet uitgesteld worden naar een later boekjaar, in casu het jaar van het inroepen van de waarborg door de koper.

80. De Commissie merkt op dat niet de verkoop van het goed of de levering van de dienst op zich de aanleiding vormt tot het boeken van de voorziening. De verplichting tot vorming van een voorziening is het gevolg van de onderliggende waarborgverplichting die verbonden is met deze verkoop of dienst. Bijgevolg kan het bestuursorgaan er niet mee volstaan om forfaitair een voorziening aan te leggen als een percentage van de omzet doch dient deze de geschatte kosten die voortvloeien uit de waarborgverplichting te becijferen. Op basis daarvan kan een ervaringspercentage op de omzet gehanteerd worden voor zover dit op regelmatige tijdstippen wordt geëvalueerd.

81. De kosten van de prestaties gedekt door de waarborg worden volgens hun aard in de overeenstemmende rubriek van de resultatenrekening ingeschreven. De weerslag van dergelijke prestaties op de resultatenrekening wordt evenwel geneutraliseerd, in elk

geval op het einde van het boekjaar, via een debitering van de rekening 163-165 Voorzieningen voor overige risico's en kosten en een creditering van de rekening 6371 Voorzieningen voor andere risico's en kosten: Besteding en terugneming.

82. Het bedrag van de voorzieningen moet op inventarisdatum worden aangepast aan wat is vereist volgens een actuele beoordeling van de risico's en kosten waarvoor ze werden gevormd.[52]

83. Wat betreft de waarborgovereenkomsten die door de onderneming worden afgesloten ter uitbreiding van de waarborg die reeds in de prijs begrepen is wordt verwezen naar het CBN-advies 148/3 -Toerekenen van kosten als gevolg van een waarborgovereenkomst.

G. Herstel van een onroerend goed in de oorspronkelijke toestand

84. Wanneer een concessieovereenkomst, waarbij een publieke overheid een onderneming tijdelijk de toelating geeft om een deel van het openbare domein exclusief te gebruiken met een goed omschreven doel, de verplichting oplegt om de terreinen die voorwerp uitmaken van die concessie in hun oorspronkelijke staat achter te laten, moet die onderneming een voorziening voor waarschijnlijke risico's en kosten samenstellen, om de afbraakkosten te dekken van de gebouwen die op die terreinen werden opgericht, zoals contractueel bedongen werd.[53] Hetzelfde geldt voor bouwwerken aangebracht aan een gehuurd gebouw.

85. Gesteld dat in de concessie- of huurovereenkomst wordt bepaald dat de gebouwen aan het einde van de overeenkomst moeten worden gesloopt, dan beveelt de Commissie aan om met de tijd een voorziening te vormen om de kosten te dekken voor de sloping van het gebouw en het herstel van de grond in zijn oorspronkelijk staat, aan het einde van de overeenkomst.[54]

86. Een dergelijke voorziening wordt in principe lineair opgebouwd over de looptijd van de overeenkomst of over de gebruiksduur van het recht indien deze gebruiksduur korter is.[55] Indien omstandigheden of elementen aanwezig zijn die een andere dan een lineaire opbouw rechtvaardigen, kan het bestuursorgaan evenwel oordelen dat een andere dan een lineaire opbouw meer passend is.

87. Indien ze de financiële situatie en de resultaten van de onderneming aanzienlijk kan beïnvloeden, moet de verplichting om het goed in zijn oorspronkelijke staat te herstellen ook worden opgenomen onder de buiten de balans opgenomen rechten en verplichtingen, voor een waarde gelijk aan de totale geraamde kosten voor het herstel in de oorspronkelijke toestand.

88. De Commissie merkt hierbij op dat het boeken van een voorziening voortvloeit uit de toepassing van het voorzichtigheidsbeginsel. Dit neemt niet weg dat de beoordeling of een voorziening moet worden aangelegd te goeder trouw moet gebeuren, en dat de voorziening moet stroken met de realiteit en dus niet uitsluitend mag gebaseerd zijn op de letterlijke bewoordingen van de overeenkomst. Dit impliceert dat in het geval waarin de overeenkomst stipuleert dat de gebruiker op het einde van het gebruiksrecht het goed in zijn oorspronkelijke staat moet herstellen, de gebruiker in beginsel een passende voorziening zal moeten aanleggen op grond van het voorzichtigheidsbeginsel. Kan de gebruiker evenwel te goeder trouw ervan uitgaan dat hij, ondanks andersluidende contractuele bepalingen, de verbeteringswerken niet zal moeten verwijderen bij afloop van de overeenkomst, dan zal hij logischerwijs in dit concrete geval geen voorziening aanleggen voor de verwijdering ervan.

H. Verplichtingen die voortvloeien uit een tijdens het boekjaar verkregen verkavelingsvergunning

89. Een onderneming heeft een verkavelingsvergunning verkregen, doch onder de verplichting om bepaalde werken uit te voeren. In casu betreft de verplichting de aanleg van een park. Het park moet worden aangelegd na de oprichting van appartementsgebouwen. Eens het park is aangelegd, wordt dit park zonder vergoeding aan de overheid overgedragen ten algemenen nutte. Aan de gemeente zal veelal een borg moeten worden gestort om te waarborgen dat de opgelegde verplichtingen effectief zullen worden uitgevoerd.

90. De verkregen verkavelingsvergunning heeft op zich een bepaalde waarde. Deze waarde stemt enerzijds overeen met de kosten om dergelijke verkavelingsvergunning te bekomen en daarnaast tevens met het winstpotentieel dat vervat zit in de verkavelingsvergunning. Zolang deze verkavelingsvergunning niet te gelde wordt gemaakt, mag dit winstpotentieel niet als een gerealiseerde winst in de jaarrekening worden opgenomen.

91. De verkregen verkavelingsvergunning brengt, zoals hoger beschreven, echter ook een aantal verplichtingen met zich mee. Deze zijn inherent aan de verkregen verkavelingsvergunning. Het zou een vertekend beeld geven om de lasten met betrekking tot de verkavelingsvergunning wel reeds in de balans op te nemen terwijl de toekomstige opbrengsten uit de verkavelingsvergunning niet tot uiting worden gebracht. Dit zou een foute voorstelling geven van de werkelijkheid, immers er zouden (geraamde) kosten in de balans tot uitdrukking worden gebracht terwijl de overeenstemmende opbrengsten onder geen beding reeds in opbrengsten kunnen worden genomen. Daarnaast zou er sprake zijn van een overschatting van het eigen vermogen van de onderneming indien deze laatste bij de gedeeltelijke realisatie van de verkavelingsvergunning de opbrengsten uit de verkoop integraal tot uitdrukking brengt, terwijl geen rekening zou worden gehouden met de verplichting die vervat is in de verkavelingsvergunning (een in de toekomst aan te leggen park).

92. De verkavelingsvergunning kan worden te gelde gemaakt ofwel door de overdracht van deze verkavelingsvergunning aan een projectontwikkelaar ofwel door de uitvoering van het bouwproject. Naarmate het bouwproject wordt uitgevoerd wordt tevens de opbrengst hieruit te gelde gemaakt; daarnaast blijft echter de verplichting bestaan om een park aan te leggen en bij realisatie over te dragen aan de overheid. Voor deze verplichting moeten passende voorzieningen worden aangelegd. Indien uitsluitend de opbrengsten worden geboekt die voortvloeien uit de realisatie van de bouwprojecten zou dit bij een verkoop van kavels resulteren in een overschatting van het eigen vermogen. Immers al de winst op de projecten is dan reeds genomen terwijl de last, met name de aanleg van het park, zich nog niet heeft vertaald in de resultaten. Het eigen vermogen zou aldus overschat zijn ten bedrage van de geraamde kosten voor het aanleggen en

overdragen van het te realiseren park.

93. Teneinde een zo realistisch mogelijke voorstelling te geven van het vermogen van de betreffende onderneming is de Commissie van mening dat met betrekking tot de geraamde kosten voor het verplicht aan te leggen en over te dragen park, de onderneming passende voorzieningen moet aanleggen. De Commissie is van mening dat aan deze voorwaarde best kan worden voldaan door tijdens de realisatie van het project een voortschrijdende prorata[56] van de kosten voor het aan te leggen park te provisioneren. De winst die in de verkavelingsvergunning schuilt, wordt immers gerealiseerd hetzij door een overdracht aan een derde die dan ook verplichting tot aanleg van het park overneemt, hetzij door de individuele verkopen van de kavels. In de verkoopprijs van deze kavels is de facto ook een bedrag begrepen dat de kostprijs moet dekken voor de aanleg van het park.

94. De Commissie is van mening dat bijvoorbeeld als volgt tewerk kan worden gegaan:

a. In de mate dat de lasten die voortvloeien uit de verkavelingsvergunning groter zijn dan de verwachte inkomsten uit deze verkavelingsvergunning (uitzonderlijke situatie) moet het waarschijnlijke verlies dat voor de onderneming hieruit voortvloeit onmiddellijk en voor het volledige bedrag als voorziening voor een waarschijnlijk verlies of een verplichting in de balans tot uiting worden gebracht.
b. In de mate dat de lasten die voortvloeien uit de verkavelingsvergunning (waaronder de aanleg van het park) kleiner zijn dan de te verwachten opbrengsten uit de verdere realisatie van de verkavelingsvergunning is de Commissie van mening dat slechts een voorziening tot uiting dient te worden gebracht in de mate dat de waarde van de verkavelingsvergunning gedaald is ingevolge de gedeeltelijke realisatie van het project. In diezelfde mate dient dan een voorziening te worden aangelegd om de kosten te dekken voor de aanleg van het park. Op die wijze is er een overeenstemming tussen de inkomsten die voortvloeien uit het te realiseren project en de kosten die hieruit voortvloeien.

I. Opleidingskosten

95. Een onderneming besluit om volgend boekjaar haar personeel een opleiding te laten volgen in het kader van een recent opgestarte verkoopscampagne. De kosten van deze opleiding kunnen niet via de vorming van een voorziening aan het huidige boekjaar worden toegerekend, aangezien deze kosten niet het gevolg zijn van de in dat boekjaar uitgeoefende activiteiten of van in dat boekjaar voorgekomen gebeurtenissen. Daarenboven zullen deze opleidingskosten waarschijnlijk een meeromzet teweeg brengen in latere boekjaren.

96. Een nieuwe regelgeving brengt verplichtingen met zich mee waarvoor het bestaande personeel een herscholingsopleiding dient te volgen om aan deze nieuwe verplichtingen te kunnen voldoen. De onderneming dient een voorziening aan te leggen voor de supplementaire[57] kosten die deze opleiding met zich zal meebrengen voor zover deze opleiding in een later boekjaar zal worden gegeven.

J. Voorzieningen voor belastingen

97. Onder de rekening 161 Voorzieningen voor belastingen worden de voorzieningen opgenomen die werden gevormd met het oog op belastingverplichtingen die uit een wijziging in de belastbare basis of in de berekening van de belasting kunnen voortvloeien.[58] Indien de onderneming het eens is met een aanslag of met een toekomstige aanslag wordt dit evenwel niet geboekt onder de voorzieningen maar onder de (belasting)schulden.

98. Dit betreft meer bepaald voorzieningen voor een verwachte fiscale aanslag met betrekking tot winstbelastingen die betrekking hebben op vorige boekjaren.

99. Het betreft hier uitsluitend de voorzieningen voor de belastingkost zelf en niet de eventuele bijhorende procedurekosten (bijvoorbeeld advocaatkosten) die de onderneming zal moeten dragen wanneer zij de belastingen zou betwisten.

100. Wat betreft de boekhoudkundige verwerking van de voorzieningen voor belastingen verwijst de Commissie naar de talrijke adviezen die zij aangaande belastingen reeds heeft uitgebracht.

K. Voorzieningen voor lijfrente

101. Zie advies 2012/19 Goederen verworven tegen betaling van een lijfrente.

L. Voorzieningen voor milieuverplichtingen[59]

102. De niet-limitatieve opsomming van de aan te leggen voorzieningen bevat sedert kort[60] ook de expliciete verplichting om een voorziening aan te leggen voor de kosten van een milieuverplichting. Met de invoering van deze verplichting, die geïnspireerd is op de Aanbeveling van de Europese Commissie 2001/453/EG, L 156/33 van 30 mei 2001 betreffende de verantwoording, waardering en vermelding van milieuaangelegenheden in de jaarrekeningen en jaarverslagen van ondernemingen kreeg een belangrijk onderdeel van Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen (MVO) een expliciete plaats binnen de jaarrekening.

103. Een voorziening voor milieuverplichtingen moet worden aangelegd zowel voor de wettelijke of contractuele verplichtingen als voor de feitelijke verplichtingen. Onder wettelijke of contractuele verplichting wordt verstaan: de onderneming is wettelijk of contractueel verplicht om milieuschade te voorkomen, te beperken of ongedaan te maken. Onder feitelijke verplichtingen wordt begrepen: een verplichting die feitelijk voortvloeit uit gedragingen van de onderneming zelf, wanneer zij zich ertoe heeft verbonden om milieuschade te voorkomen, te

beperken of ongedaan te maken, en zij niet van deze maatregelen kan afzien omdat zij, op basis van verklaringen over haar beleid, haar voorgenomen handelwijze of in het kader van de vaste bedrijfspraktijken, aan derden bekend heeft gemaakt dat zij de verantwoordelijkheid voor het voorkomen, beperken of ongedaan maken van milieuschade, op zich neemt.

104. Het bedrag van de milieuverplichting waarvoor een voorziening moet worden aangelegd dient de best mogelijke schatting te zijn van de uitgaven die noodzakelijk zijn om op balansdatum aan de bestaande verplichting te voldoen ongeacht de datum waarop de activiteit is gestaakt of de verplichting moet worden nagekomen. Dergelijke voorziening dient desgevallend, overeenkomstig het overeenstemmingsbeginsel, geleidelijk te worden opgebouwd over de periode van de bedrijfsactiviteiten die aanleiding geven tot deze milieuverplichting.

105. Indien geen sprake is van een wettelijke, contractuele of feitelijke verplichting of wanneer er slechts een voorwaardelijke milieuverplichting aanwezig is die niet waarschijnlijk is kan geen voorziening worden aangelegd. Dergelijke omstandigheden dienen, indien zij een belangrijke invloed kunnen hebben, in de toelichting te worden vermeld.

106. Investeringen gedaan ter voorkoming of beperking van toekomstige milieuverplichtingen of om toekomstige milieuverplichtingen te vermijden kunnen voor activering in aanmerking komen. Wanneer de uitgaven echter worden gedaan uitsluitend tot herstel van in het verleden uitgeoefende activiteiten en geen betrekking hebben op de huidige of toekomstige activiteiten moeten deze uitgaven onmiddellijk in kosten worden geboekt.

107. De Commissie merkt op dat wanneer een milieuverplichting is ontstaan, deze milieuverplichting een invloed kan hebben op de waardering van een actiefbestanddeel van de onderneming. Wanneer echter de onderneming verplicht is om tot sanering over te gaan of indien de onderneming vrijwillig de verplichting tot sanering op zich neemt, zal geen sprake zijn van een duurzame waardedaling van het betreffende actiefbestanddeel. In dergelijk geval zal de onderneming wel verplicht zijn om een voorziening aan te leggen voor de milieuverplichting en in voorkomend geval een passende vermelding in de toelichting op te nemen.[61]

VIII. Afwijkend standpunt van de heer Michel De Wolf, lid van de Commissie op voordracht van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

108. Artikel 7/1, lid 3 van het koninklijk besluit van 21 oktober 1975 houdende oprichting van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen luidt als volgt: “Als een ontwerpadvies of advies wordt goedgekeurd bij meerderheidsstemming, wordt het met redenen omkleed afwijkend standpunt van het betrokken lid of de betrokken leden, met vermelding van zijn of hun naam, opgenomen in het ontwerpadvies of advies en mee gepubliceerd.”

109. In dit geval zet de heer Michel De Wolf, lid van de Commissie op voordracht van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, zijn afwijkende standpunt uiteen als volgt:

> “Het advies betreffende de voorzieningen zoals het is goedgekeurd, vormt zeker en vast een kwalitatief overzicht van de heersende posities in België over de meeste vragen met betrekking tot het begrip ‘voorzieningen’. Het advies vertoont echter ook een minimalistische benadering van de gevolgen die, volgens mij, zouden moeten voortvloeien uit de toevoeging door de wetgever van het volgend lid uit artikel 50 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001: “Onverminderd artikel 33, § 1, vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.”
>
> Deze toevoeging in het koninklijk besluit beoogt de omzetting van het laatste lid van artikel 12 van Richtlijn 2013/34 naar het Belgische recht, dat opgesteld is in een vergelijkbare bewoording.
>
> Inhoudelijk komt dit algemeen taalgebruik overeen met IAS 37.36: “Het bedrag dat als voorziening is opgenomen, dient de beste schatting te zijn van de uitgaven die vereist zijn om de bestaande verplichting op de balansdatum af te wikkelen.” Richtlijn 2013/34 heeft een grotere overeenstemming (en op bepaalde vlakken zelfs een sterkere convergentie) proberen te waarborgen met de internationale boekhoudkundige normen.
>
> In het stelsel van de internationale boekhoudkundige normen zal de “beste schatting”, in voorkomend geval, het resultaat zijn van een probabilistische berekening (de wiskundige verwachting van verschillende mogelijke resultaten) of zal het vastgesteld worden op het meest waarschijnlijke bedrag, etc. (zie IAS 37.39 en 37.40). Het door de CBN goedgekeurde advies wijkt soms af van deze benaderingen, zeker wanneer, ondanks het gebruik van de woorden “ten minste”, het de boekhoudkundige verwerking aanvaardt van het kleinste bedrag tussen alle aanvaardbare bedragen (randnr. 50), of een progressieve opbouw van jaar tot jaar, van een voorziening die nochtans geschat kan worden wat betreft haar totaalbedrag vanaf de afsluitdatum van het betrokken eerste boekjaar (randnr. 88 betreffende het herstel van een onroerend goed in de oorspronkelijke toestand). In het goedgekeurde advies wordt er verkozen, in ieder geval in deze laatste hypothese, om “de totale geraamde kosten” op te nemen in de toelichting (ibidem) in plaats van bij het passief – waardoor, naar onze mening, de leesbaarheid van de jaarrekening verminderd wordt en er teruggekeerd wordt naar vroegere praktijken die in bepaalde landen tot ernstige problemen hebben geleid en die de Richtlijn, volgens ons, net heeft willen uitsluiten.
>
> Het goedgekeurde advies voert overigens het concept in van “meer waarschijnlijk dan niet” van IAS 37 (zie in het bijzonder randnr. 19 van het advies), zonder evenwel tekstueel terug te vallen op de Richtlijn of het KB. Het voorzichtigheidsbeginsel in het Belgische boekhoudrecht stelt echter algemeen dat een voorziening geboekt moet worden om het hoofd te bieden aan een zeer waarschijnlijke kost, zelfs wanneer de waarschijnlijkheid geen 50,1% bedraagt. De verwijzing naar het principe “meer waarschijnlijk dan niet” dreigt sommige ondernemingen in moeilijkheden aan te moedigen zich hierachter te verschuilen om geen voorzieningen te moeten boeken in omstandigheden waarin de rechtsleer het boeken van voorzieningen tot nu toe als noodzakelijk beschouwde.

Om voormelde redenen, moet ik, met het meeste respect, helaas afwijken van het goedgekeurde advies."

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerpadvies op 4 januari 2018 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN. De heer Michel De Wolf, lid van de Commissie op voordracht van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, heeft tijdens de plenaire vergadering van de Commissie op 12 september 2018, bij vertegenwoordiging, meegedeeld een afwijkend standpunt te formuleren. De redenen hiertoe werden aan de Voorzitter kenbaar gemaakt op 8 oktober 2018 en opgenomen achteraan in onderhavig advies.

2 Artikel 24, eerste lid KB W.Venn.

3 Artikel 25, § 1 KB W.Venn.

4 Artikel 33, eerste lid KB W.Venn.

5 Uitgezonderd de opbrengsten waarvan de inning onzeker is (artikel 33, tweede lid KB W.Venn.). Deze opbrengsten moeten niet in resultaat worden genomen zolang de effectieve inning onzeker blijft. Zie ook CBN-Advies 107/11 - Opbrengsten waarover betwisting bestaat.

6 Artikel 33, tweede lid KB W.Venn.

7 Artikel 51 KB W.Venn.

8 Onder grote ondernemingen worden hier bedoeld de ondernemingen die geen vennootschap zijn maar waarvoor de bepalingen van het KB W.Venn. toch gelden.

9 Onder grote verenigingen en stichtingen worden hier bedoeld de verenigingen en de stichtingen waarvoor de bepalingen van het KB W.Venn. gelden.

10 Artikel 33 KB W.Venn.

11 De Belgische regelgever maakt gebruik van de optie voorzien in de artikelen 6, (5) en 12, (12) van Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad. Voormelde Richtlijn voorziet immers dat naast de verplichte opname van de bestaande verplichtingen die hun oorsprong hebben in de loop van het boekjaar of in een voorgaand boekjaar, lidstaten kunnen toestaan of voorschrijven dat tevens alle voorzienbare verplichtingen en mogelijke verliezen worden opgenomen.

12 Dit volgt uit een samenlezing van de artikelen 33 en 50-55 KB W.Venn.

13 Artikel 50, eerste lid KB W.Venn.

14 Artikel 33, tweede lid KB W.Venn.

15 De Commissie merkt hierbij op dat wanneer het een verkoop betreft waarbij de mogelijke waarborg- of garantiekost het vermogen, de financiële positie of het resultaat van de vennootschap aanmerkelijk kan beïnvloeden, een passende vermelding in de toelichting moet worden opgenomen.

16 In de internationale standaard IAS 37 Voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa gekend als het 'more likely than not'-principe.

17 Zie ook CBN-advies 128/3 -Bijkomende aanslag na balansdatum.

18 In het volledig schema te vermelden bij "Aard en financiële gevolgen van materiële gebeurtenissen die zich na balansdatum hebben voorgedaan en die niet in de resultatenrekening of balans worden weergegeven"; in het verkort schema en het microschema onder de "andere in de toelichting te vermelden inlichtingen".

19 S. Lievens, "Voorzieningen: de omzetting en de interpretatie van de Vierde Richtlijn in het Belgische boekhoudrecht", TFR 2011, afl. 407, 678-679.

20 Uitgezonderd de opbrengsten waarvan de inning onzeker is (artikel 33, tweede lid KB W.Venn.).

21 Artikel 95, § 2, VIII, tweede lid en IX KB W.Venn.

22 Ook de bedragen die geboekt staan onder de te ontvangen facturen of onder de toe te rekenen kosten maken deel uit van de schulden van de onderneming.

23 Artikel 95, § 2, VIII KB W.Venn. en zie ook het verslag aan de Koning bij het KB van 12 september 1983 tot wijziging van het KB van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen.

24 Artikel 95, § 2, VIII, tweede lid KB W.Venn. luidt als volgt: Worden hier onder de overeenkomstige post geboekt de te betalen kosten die in de loop van het boekjaar of van een vorig boekjaar werden gemaakt en waarvoor nog geen titel bestaat maar waarvan het bedrag vaststaat of met nauwkeurigheid kan worden geschat.

25 Artikel 50 KB W.Venn.

26 Artikel 2, 8) Richtlijn 2013/34.

27 Na de jaarlijkse afschrijving volgens het normale afschrijvingsplan.

28 Via debitering van de rekening 6602 Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa.

29 Via debitering van de rekening 6602 Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa.

30 Of een waardevermindering wanneer het een actief met onbeperkte levensduur betreft.

31 Artikel 53 KB W.Venn.

32 Artikel 28, § 1 KB W.Venn.

33 Artikel 28, § 1 KB W.Venn. juncto artikel III.89, § 1 W.E.R., artikel 32 KB W.Venn. en artikel 51 KB W.Venn.

34 Verslag aan de Koning bij het Koninklijk besluit van 18 december 2015 tot omzetting van Richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013 van het Europees Parlement en van de Raad betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen

van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad.

35 Artikel 50 KB W.Venn.

36 Artikel 55 KB W.Venn.

37 Artikel 33, eerste lid KB W.Venn. en artikel 25, § 3, tweede lid KB W.Venn.

38 Cf. CBN-advies 2011/3 - Boekhoudrechtelijke verwerking van betwiste schulden, advies van 8 december 2010.

39 In dit voorbeeld wordt eenvoudigheidshalve verondersteld dat de machine werd aangekocht op het einde van het boekjaar N en de eerste betaling aan de vzw plaats zal vinden bij aanvang van het boekjaar N+2.

40 De btw-aspecten worden hierbij buiten beschouwing gelaten.

41 Artikel 54 KB W.Venn.

42 Artikel 54, b) KB W.Venn.

43 26.000 x 4/5 = 20.800; er is een voorziening aangelegd van 3 x 5.000 = 15.000; dus dit jaar nog een voorziening aan te leggen van 5.800.

44 Dit is 26.500 x 1/5.

45 Zie ook CBN-advies 132/7 - Boeking en waardering van voorraden.

46 Zie ook het CBN-advies 132/4 – Termijnovereenkomsten op handelsgoederen. In het bijzonder wordt hierin een onderscheid gemaakt tussen gedekte en niet-gedekte termijnovereenkomsten.

47 Zie ook CBN-advies 2012/15 - Bestellingen in uitvoering en in het bijzonder de randnummers 21 en 22.

48 Federale Overheidsdienst Werkgelegenheid, Arbeid en Sociaal Overleg, Stelsel van werkloosheid met bedrijfstoeslag, http://www.werk.belgie.be/defaultTab.aspx?id=743 (consultatie op 29 maart 2017).

49 Artikel 28 § 2, eerste lid, c) en artikel 28, § 2 tweede lid KB W.Venn.

50 Artikel 28, § 2 KB W.Venn.

51 Zie ook randnummer 3 van het CBN-advies 2012/17 - Erkenning van opbrengsten en kosten.

52 Artikel 55 KB W.Venn.

53 Zie ook parlementaire vraag nr. 484 van 6 november 2013 van Volksvertegenwoordiger Willem-Frederik Schiltz, Kamer, V&A, Zittingsperiode 53 Bull. 148, p. 144.

54 Zie ook randnummers 7-8 van het CBN-advies 2016/6 – Verbeteringswerken aan gehuurde gebouwen.

55 Zie ook randnummers 7-8 van het CBN-advies 2016/6 – Verbeteringswerken aan gehuurde gebouwen en randnummer 82 van het CBN-Advies-2015/5 Zakelijke rechten op onroerende goederen: vruchtgebruik - opstalrecht - erfpachtrecht - erfdienstbaarheid.

56 Volgens een door het bestuursorgaan bepaalde systematiek die in overeenstemming is met het overeenstemmingsprincipe.

57 De gewone bezoldigingen van de personeelsleden die deze opleiding volgen zijn geen supplementaire kosten.

58 Artikel 95, § 2, VII.A., 2° KB W.Venn.

59 Zie ook Interpretatieve mededeling (98/C 16/04) van 20 januari 1998 over bepaalde artikelen van de Vierde en de Zevende Richtlijn van de Raad betreffende de jaarrekening, 2.3.5 Voorzieningen voor milieuverplichtingen en –risico's (P.B., C. 16, 20 januari 1998) en Aanbeveling van de Commissie van 30 mei 2001 betreffende de verantwoording, waardering en vermelding van milieuaangelegenheden in de jaarrekeningen en jaarverslagen van ondernemingen (P.B. L 156 van 13 juni 2001).

60 KB van 18 december 2015 tot omzetting van Richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013 van het Europees Parlement en van de Raad betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad.

61 Zie ook "Vlaamse milieuaangelegenheden in de jaarrekening", Departement Leefmilieu, Natuur en Energie, december 2009, 51.