COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2014/7 – De boekhoudkundige verwerking van subsidies waarvan de toekenning niet gegarandeerd is (eventuele rechten)

Advies van 14 mei 2014[1]

I. Inleiding en onderwerp van het advies
II. Analyse

I. Inleiding en onderwerp van het advies

1. De Commissie voor Boekhoudkundige Normen werd om advies gevraagd over de boekhoudkundige verwerking van subsidies waarvan de toekenning door de subsidiërende overheid niet gegarandeerd is maar die van dag tot dag worden toegekend.

In het geval dat werd voorgelegd aan de Commissie is de gesubsidieerde vereniging een zorgcentrum en de subsidiërende overheid[2] het RIZIV: volgens de raamovereenkomst kent het RIZIV een subsidie toe aan het centrum per opgevangen dag of verpleegdag.

Elke opgevangen dag of verpleegdag wordt deels doorgerekend aan de patiënten (tot het bedrag van hun persoonlijke bijdrage) en de rest aan het RIZIV (via de ziekenfondsen). Het betreft hier dus een exploitatiesubsidie.

Het bedrag van de subsidie wordt zodanig bepaald dat het onder andere de kosten dekt van het gebouw dat het centrum heeft gekocht, namelijk de afschrijving van het gebouw en de interesten van de lening die werd afgesloten voor de aankoop (lening terug te betalen op 27 jaar).

Elk jaar wordt het totaal van de kosten van het gebouw gedekt zodra het centrum op jaarbasis een gemiddelde minimale bezetting van 90% heeft. Dit betekent dat het bedrag van de dagelijkse subsidie werd berekend door de kosten van de gebouwen te spreiden over 90 % van de jaarlijkse werkdagen in plaats van over 100 %. Indien het centrum op jaarbasis een bezettingsgraad heeft van bijvoorbeeld 80 %, zal het bedrag dat het centrum doorrekent aan het RIZIV (via de ziekenfondsen) slechts een deel van het bedrag vertegenwoordigen dat overeenstemt met het totaalbedrag van de subsidie.

Het centrum heeft sinds haar oprichting elk jaar het totaal van de subsidies ontvangen.

2. Het jaarlijkse bedrag aan interesten die begrepen zijn in de subsidie werd lineair vastgesteld en stemt niet overeen met het interestbedrag dat het centrum elk jaar aan de bank verschuldigd is volgens het aflossingsplan. Dit bedrag aan interesten verschilt van jaar tot jaar.

Het jaarlijkse bedrag van de interesten die inbegrepen zijn in de subsidie stemt in feite overeen met het totaalbedrag aan interesten die verschuldigd zijn tijdens de duur van de lening, gedeeld door het aantal jaren dat de lening loopt. Het interestbedrag dat werkelijk verschuldigd is door het centrum is echter, volgens het aflossingsplan van de bank, niet elk jaar hetzelfde. Daaruit volgt dat tijdens het eerste gedeelte van de lening, de interest die het centrum werkelijk verschuldigd is, hoger is dan het bedrag aan interesten die inbegrepen zijn in de subsidie, terwijl de werkelijk verschuldigde interest tijdens het tweede gedeelte minder bedraagt dan het bedrag aan interesten die inbegrepen zijn in de subsidie.

3. Aan de Commissie werd de vraag gesteld hoe het gedeelte van de subsidie moet worden geboekt dat de interest dekt van de lening voor de aankoop van het gebouw.

Het is meer bepaald de vraag of het bedrag van de subsidie (dat overeenstemt met de interesten) die kan worden ontvangen tijdens de volledige duur van de lening, kan worden gespreid (d.w.z., in het onderhavige geval, geanticipeerd) via de overlopende rekeningen, om zo elk jaar exact overeen te stemmen met het interestbedrag dat het centrum verschuldigd is voor het betrokken jaar volgens het aflossingsplan van de lening.

II. Analyse

4. In het CBN-advies 2012/17 betreffende de erkenning van opbrengsten en kosten[3], heeft de CBN verduidelijkt dat wat de opbrengsten betreft, de toepassing van het boekhoudkundig realisatiebeginsel primeert op de toepassing van het boekhoudkundig principe van overeenstemming tussen de opbrengsten en de kosten. Daaruit volgt dat een opbrengst niet eerder kan worden geboekt dan het ogenblik waarop dit mogelijk is volgens het voorzichtigheidsbeginsel en, in het bijzonder, een opbrengst niet kan worden geanticipeerd om de

opbrengst te laten overeenstemmen met de bijhorende kosten.

In het CBN-advies 2011/13 over overheidssubsidies[4] wordt bovendien bepaald dat een subsidie niet op datum van de effectieve uitbetaling ervan moet worden ingeschreven, doch wel op het ogenblik waarop het recht van de onderneming op deze subsidie komt vast te staan en de subsidie redelijkerwijze gewaardeerd kan worden. Pas na onderzoek van de aard van de verbintenis van de subsidiërende overheid zal men kunnen uitmaken of het recht op een subsidie al dan niet vaststaat.

In het onderhavige geval wordt de subsidie jaarlijks toegekend door het RIZIV, in functie van de opgevangen dagen of verpleegdagen die door het centrum effectief werden gepresteerd en doorgerekend. Het vorderingsrecht op de subsidie is bijgevolg een eventueel vorderingsrecht, namelijk een recht waarvan de afloop afhangt van een toekomstige en intrinsiek onzekere gebeurtenis die bepalend is voor een essentieel aspect of bestanddeel van het recht zelf, zoals uiteengezet in het CBN-advies 2009/3 betreffende de boekhoudkundige verwerking van kapitaalsubsidies waarvan de toekenning en/of de uitbetaling over verschillende jaren wordt gespreid.[5]

Het centrum heeft inderdaad, sinds de opening ervan, een bezettingsgraad bekendgemaakt waardoor het elk jaar de volledige subsidie kon ontvangen.

De CBN is echter van oordeel dat het boeken van de subsidies vóór de datum waarop ze worden toegekend door het RIZIV om ze zo lineair te spreiden over de looptijd van de lening inhoudt dat het centrum zeker is dat het tijdens de volledige looptijd van de lening (namelijk 27 jaar) de voorwaarden zal vervullen om de volledige subsidie te ontvangen. In casu is dit echter niet het geval omdat het immers altijd onzeker is om voor elk jaar te weten of het centrum een voldoende hoge bezettingsgraad zal hebben om de volledige subsidie door te kunnen rekenen aan het RIZIV (via de ziekenfondsen).

De Commissie is van mening dat de subsidies bijgevolg dienen te worden geboekt voor het bedrag dat elk jaar effectief wordt doorgerekend aan het RIZIV (via de ziekenfondsen).

5. Wanneer de opbrengsten werden toegerekend aan een boekjaar, dienen volgens het overeenstemmingsprincipe ook de daarmee verbonden kosten te worden toegerekend aan dit boekjaar.

In het onderhavige geval moet worden bepaald op welk ogenblik de interesten moeten worden geboekt die het centrum jaarlijks verschuldigd is volgens het aflossingsplan van de lening. In CBN-advies 2013/12 betreffende de erkenning van de opbrengsten en kosten die overeenstemmen met interesten en royalty's, evenals de toewijzing van de resultaten in de vorm van dividenden en tantièmes en de opbrengsten die overeenstemmen met dividenden en tantièmes, heeft de CBN verduidelijkt dat de interesten jaarlijks als kost moeten worden geboekt ten belope van het pro rata gedeelte van de verlopen interesten op afsluitingsdatum van het boekjaar, zonder de vervaldag van de interesten af te wachten.

Het centrum moet dus in principe elk jaar het pro rata gedeelte van de verschuldigde interesten voor het betrokken jaar als kost boeken volgens het aflossingsplan van de lening.

De CBN ziet geen reden die het uitgesteld boeken van deze interestkost kan rechtvaardigen om zo voor elk jaar een perfecte overeenstemming te verkrijgen tussen deze interestkost en het bedrag van de subsidies dat in opbrengst wordt genomen.

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat het ontwerp van dit advies op 27 maart 2014 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 Het begrip overheidssubsidies wordt omschreven in het CBN-advies 2011/13 - Overheidssubsidies, Bull. CBN, nr. 58, 30 - 42.

3 Bull. CBN, nr. 65, 8 - 12.

4 Bull. CBN, nr. 58, 30 - 42.

5 Bull. CBN, nr. 50, 31 - 55.