COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2013/12 - 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

Advies van 4 september 2013[1]

I. Onderwerp van het advies
II. Interesten en royalty's
A. Boekhoudkundige verwerking van interesten en royalty's, in de vorm van opbrengsten, in hoofde van de begunstigde
B. Boekhoudkundige verwerking van interesten en royalty's, onder de vorm van kosten, in hoofde van de schuldenaar
III. Dividenden en tantièmes
A. Boekhoudkundige verwerking van dividenden en tantièmes, in de vorm van opbrengsten, in hoofde van de begunstigde
B. Boekhoudkundige verwerking van de resultaatsbestemming, in de vorm van dividenden of tantièmes, in hoofde van de vennootschap die het dividend uitkeert
IV. Bijzonder geval: onzekere inning van een opbrengst

I. Onderwerp van het advies

1. In het artikel 31, § 1 van de Vierde Europese Richtlijn betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen[2] wordt het volgende bepaald: “c) het voorzichtigheidsbeginsel moet steeds in acht worden genomen en in het bijzonder geldt het volgende: aa) winsten mogen slechts worden opgenomen voor zover zij op de balansdatum gerealiseerd zijn” en “d) lasten en baten betreffende het boekjaar waarop de jaarrekening betrekking heeft, moeten in aanmerking worden genomen, ongeacht het tijdstip van betaling van deze lasten of ontvangst van deze baten”.

In het artikel 33, tweede lid, van het Koninklijk besluit tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen (KB W. Venn.) wordt het volgende bepaald: “Er moet rekening worden gehouden met de kosten en de 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.”

Noch in de richtlijn, noch in het Belgische boekhoudrecht wordt gedefinieerd wat er dient te worden verstaan onder “gerealiseerde winsten” en “lasten en baten betreffende het boekjaar”.

2. Met dit advies beoogt de Commissie voor Boekhoudkundige Normen de regels te bepalen die volgens haar ten grondslag moeten liggen aan de boekhoudkundige verwerking van opbrengsten en kosten (met andere woorden, aan de toerekening van opbrengsten en kosten aan een bepaald boekjaar) 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.

II. Interesten en royalty's

A. Boekhoudkundige verwerking van interesten en royalty's, in de vorm van opbrengsten, in hoofde van de begunstigde

3. In dit advies worden enkel de interesten van leningen behandeld die geen onzekerheid inhouden over het verwachte rendement.

4. De interesten die in dit advies worden beoogd, zijn burgerlijke vruchten die overeenkomstig artikel 586 van het Burgerlijk Wetboek worden geacht van dag tot dag te worden verkregen. De begunstigde onderneming moet de pro rata van de verlopen interest als opbrengst boeken op afsluitingsdatum van het boekjaar[3], zonder de vervaldag van de interesten af te wachten. In dat geval zal de overlopende rekening van de actiefzijde 491 Verkregen opbrengsten worden gedebiteerd.

In het artikel 73 van het KB W.Venn. [4] worden de regels bepaald voor de inresultaatneming van vastrentende effecten die berekend zijn op basis van het actuariële rendement. Deze regels gelden zowel voor de inschrijver of koper van de effecten (schuldeiser), als voor de emittent van het effect (schuldenaar)[5].

De Commissie heeft deze regels in het bijzonder toegelicht in het advies 148/5 Actuarieel rendement op vastrentende effecten[6] - Aanpassing van de adviezen 137/5[7] en 148/4[8] en in het advies 147/2 Inresultaatneming van het actuariële rendement van vastrentende effecten[9].

Overigens worden in het artikel 67, § 2 van het KB W.Venn. [10] de regels bepaald betreffende de inresultaatneming van interesten op vorderingen en schulden[11] volgens de methode van de samengestelde interest.
Voor het overige verwijst de Commissie naar het advies 137/7 Interesten op vorderingen[12].

5. Onder het begrip "royalty's" moet in dit advies de bedragen worden verstaan die worden betaald of ontvangen voor het gebruik van intellectuele rechten (octrooien, merken, tekeningen, modellen, enz.).

De opbrengsten die voortvloeien uit royalty's moeten, in beginsel, eveneens worden geboekt naarmate de royalty's verlopen zijn. In dat geval wordt eveneens de overlopende rekening 491 Verkregen opbrengsten gebruikt.

Voor het overige verwijst de Commissie naar het advies 104 Royalty's[13].

B. Boekhoudkundige verwerking van interesten en royalty's, onder de vorm van kosten, in hoofde van de schuldenaar

6. De onderneming die de interesten is verschuldigd, moet deze interesten als kost boeken naarmate ze zijn verlopen, zonder de vervaldag van de interesten af te wachten. Aan het einde van het boekjaar dient de vennootschap de interestkosten pro rata temporis te boeken (hiervoor wordt de overlopende rekening van de passiefzijde 492 Toe te rekenen kosten gecrediteerd).

De artikelen 67, § 2 en 73 van het KB W.Venn. [14] (zie punt 4 hierboven) bepalen de specifieke regels voor de inresultaatneming van interesten van, respectievelijk, vorderingen en schulden en van vastrentende effecten. Zoals hierboven werd gesteld, gelden deze regels zowel voor de inschrijver of koper van de effecten (schuldenaar), als voor de emittent van de effecten (schuldeiser).

7. De royalty's moeten in beginsel, net als de interesten, worden geboekt als kosten naarmate ze verlopen zijn, zonder hun vervaldag af te wachten. In dat geval wordt eveneens de overlopende rekening van de passiefzijde 492 Toe te rekenen kosten gebruikt.

De Commissie verwijst eveneens naar het voornoemde advies 104 Royalty's[15].

III. Dividenden en tantièmes

A. Boekhoudkundige verwerking van dividenden en tantièmes, in de vorm van opbrengsten, in hoofde van de begunstigde

8. Strikt genomen moeten de opbrengsten die overeenstemmen met dividenden in beginsel worden geboekt op het moment dat de algemene vergadering (of de raad van bestuur, in geval van een interimdividend) beslist om de dividenden uit te keren.

Het is immers op dat moment dat de vordering ontstaat van de aandeelhouders ten aanzien van de vennootschap.

9. De opbrengsten die voortvloeien uit tantièmes moeten eveneens worden geboekt op het moment dat de algemene vergadering van de vennootschap die de tantièmes uitkeert, beslist om de tantièmes uit te keren.

B. Boekhoudkundige verwerking van de resultaatsbestemming, in de vorm van dividenden of tantièmes, in hoofde van de vennootschap die het dividend uitkeert

10. De dividenden en tantièmes vormen een winstbestemming voor de vennootschap die ze verschuldigd is.

De jaarrekening wordt opgesteld na de resultaatsbestemming: de dividenden en tantièmes die door de algemene vergadering zullen worden gedecreteerd, zullen bij de opstelling van de jaarrekening worden geboekt door, respectievelijk, de overlopende rekeningen 694 Vergoeding van het kapitaal en 695 Bestuurders of zaakvoerders te debiteren en de schuldenrekening 47 Schulden uit de bestemming van het resultaat te crediteren.

Voor het overige verwijst de Commissie naar het advies 133/3 Schulden voortvloeiend uit de bestemming van het resultaat[16].

IV. Bijzonder geval: onzekere inning van een opbrengst

11. In het artikel 33, tweede lid van KB W.Venn. wordt bepaald dat "er rekening moet worden gehouden met de kosten en de 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" (eigen onderlijning).

Met andere woorden, wanneer - op basis van de criteria van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw - de effectieve inning van een opbrengst, bij aanvang en integraal, onzeker is, dan staat het de onderneming vrij de opbrengst niet in resultaat te nemen zolang de effectieve inning onzeker blijft.

Dezelfde opbrengst mag echter ook als resultaat worden geboekt; in dat geval zal voor de onzekerheid omtrent de inning een waardevermindering worden geboekt ten laste van de resultatenrekening[17].

Voor het overige verwijst de Commissie met name naar het voornoemde advies 137/7 Interesten op vorderingen[18].

Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 29 mei 2013 werd ter consultatie gepubliceerd op de website

1 van de CBN.

2 Vierde Richtlijn 78/660/EEG van de Raad van 25 juli 1978 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g), van het Verdrag betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen.

3 En de desgevallende verschuldigde roerende voorheffing op deze interesten, als kost.

4 Met betrekking tot de vastrentende effecten wordt in artikel 73 van het KB W.Venn. bepaald dat wanneer evenwel hun actuariële rendement berekend bij de aankoop, met inachtneming van hun terugbetalingswaarde op vervaldag, verschilt van hun nominale rendement, het verschil tussen de aanschaffingswaarde en de terugbetalingswaarde pro rata temporis voor de resterende looptijd van de effecten in resultaat wordt genomen als bestanddeel van de renteopbrengst van deze effecten en, naar gelang van het geval, toegevoegd aan of afgetrokken van de aanschaffingswaarde van de effecten. De inresultaatneming van dit verschil geschiedt op geactualiseerde basis, uitgaande van het actuariële rendement bij aankoop. De vennootschappen hebben echter de mogelijkheid om: 1° het verschil tussen de aanschaffingswaarde en de terugbetalingswaarde op lineaire basis pro rata temporis in resultaat te nemen; 2° de vastrentende effecten voor hun aanschaffingswaarde in de balans te behouden wanneer de weerslag van de inresultaatneming van het actuariële rendement van de effecten ten opzichte van de inresultaatsneming van het louter nominale rendement, te verwaarlozen zou zijn. Het voormelde is eveneens van toepassing op effecten met een rendement dat, volgens de uitgiftevoorwaarden, uitsluitend voortkomt uit het verschil tussen de uitgifteprijs en de terugbetalingswaarde. Wat de overeenstemmende schulden betreffen, verwijst het artikel 77 van het KB W.Venn. naar het artikel 73 van het KB W.Venn.

5 CBN-advies 148/5 - Actuarieel rendement op vastrentende effecten - Aanpassing van de adviezen 137/55 en 148/45 , Bulletin CBN, nr. 31, december 1993, 26-30, hierna vermeld.

6 Bulletin CBN, nr. 31, december 1993, 26-30.

7 CBN-advies 137/5 - Vorderingen (en schulden) waarvan de rente uitsluitend bestaat uit het verschil tussen de nominale waarde (of terugbetalingsprijs) en de uitgifteprijs, Bulletin CBN, nr. 19, juli 1986, 17-18.

8 CBN-advies 148/4 - Boeking van de prorata van gelopen interest op obligaties en kasbons, Bulletin CBN, nr. 25, juni 1990, 16-23.

9 Bulletin CBN, nr. 27, februari 1992, 21-26.

10 Zo wordt in het artikel 37, § 2 van het KB W.Venn. bepaald dat bij de boeking van een vordering in de balans voor haar nominale waarde in voorkomend geval in de overlopende rekeningen van het passief worden geboekt en pro rata temporis in resultaat genomen op grond van de samengestelde interesten: a) de rente die op basis van de overeenkomst tussen partijen in denominale waarde van de vordering begrepen is; b) het verschil tussen de aanschaffingswaarde en de nominale waarde van de vordering; c) het disconto op renteloze of abnormaal laag rentende vorderingen, wanneer deze vorderingen:
1° terugbetaalbaar zijn na meer dan één jaar te rekenen vanaf het ogenblik waarop zij in het vermogen van de vennootschap zijn opgenomen, en 2° betrekking hebben hetzij op als opbrengst geboekte bedragen in de resultatenrekening, hetzij op de prijs van de overdracht van vaste activa of van een activiteitsbranche. Het in sub c) bedoelde disconto wordt berekend op basis van de voordergelijke vorderingen geldende marktrente op het ogenblik waarop de vordering werd opgenomen in het vermogen van de vennootschap. Bij vorderingen die in termijnen worden betaald of afbetaald en waarvan de rente of het lastenpercentage gedurende de gehele contractduur wordt toegepast op het oorspronkelijke bedrag van de financiering of van de lening, worden de respectieve bedragen van de gelopen rente en het lastenpercentage die in resultaat moeten worden genomen en van de niet gelopen rente en het lastenpercentage die moeten worden overgedragen naar een volgend boekjaar bepaald doortoepassing van de reële rente op het bij het begin van elke periode uitstaande saldo; deze reële rente wordt berekend met inachtneming van de spreiding en de periodiciteit van de betalingen. Een andere methode mag slechts worden toegepast op voorwaarde dat zij, per boekjaar, een gelijkwaardig resultaat oplevert. Het bedrag van de rente of het lastenpercentage mag niet worden gecompenseerd met de kosten en provisies in verband met deze verrichtingen.

11 Wat de overeenstemmende schulden betreffen, verwijst het artikel 77 van het KB W.Venn. naar het artikel 67 van het KB W.Venn.

12 Bulletin CBN, nr. 22, juni 1988, 14-15.

13 Bulletin CBN, nr. 1, augustus 1977, 15.

14 Waarnaar het artikel 77 van het KB W.Venn. verwijst voor de overeenstemmende schulden.

15 Bulletin CBN, nr. 1, augustus 1977, 15.

16 Bulletin CBN, nr. 16, april 1985, 14-15.

17 Zie CBN-advies 107/11 - Opbrengsten waarover betwisting bestaat, Bulletin CBN, nr. 24, september 1989, 3-4.

18 Bulletin CBN, nr. 22, juni 1988, 14-15.