COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2021/11 – Boekhoudkundige verwerking van COVID-19-tegemoetkomingen en van kosten gemaakt ten gevolge van de gezondheidscrisis

Advies van 23 juni 2021[1]

I. Inleiding
II. Boekhoudkundige verwerking van COVID-19-tegemoetkomingen
III. Boekhoudkundige verwerking van kosten gemaakt ten gevolge van de gezondheidscrisis
IV. Gevolgen voor indekkingsverrichtingen naar aanleiding van het wegvallen van onderliggende transacties die in vreemde valuta dienden te worden voldaan

I. Inleiding

1. Om de gezondheidscrisis te boven te komen, kunnen ondernemingen mits naleving van bepaalde voorwaarden tegemoetkomingen ontvangen vanwege de overheid[2].

2. Het hervatten van de activiteiten na een verplichte periode van sluiting of het verder werken tijdens een periode van "lockdown" gaat dikwijls gepaard met bepaalde kosten (aankoop van mondmaskers, alcoholgel, plexiglas, herinrichting van vergaderzalen via de aankoop van een camera om vergaderingen vanop afstand te kunnen houden, herinrichting van de werkvloer, enz.) om zo de hygiënemaatregelen te respecteren en de verspreiding van het virus in te perken.

3. In dit advies behandelt de Commissie voor boekhoudkundige normen de boekhoudkundige verwerking van de in het kader van COVID-19 verkregen tegemoetkomingen enerzijds en van de als gevolg van deze gezondheidscrisis gemaakte kosten anderzijds. De Commissie wijst erop dat de algemene Belgische boekhoudbeginselen[3] te allen tijde van toepassing blijven en herinnert in die zin aan artikel 3:10 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen: "De waarderingen moeten voldoen aan de eisen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw". Onderhavig advies beoogt dan ook uitsluitend de toepassing van deze beginselen in de huidige omstandigheden, zonder hiervan af te wijken.

II. Boekhoudkundige verwerking van COVID-19-tegemoetkomingen

4. De in het kader van COVID-19 ontvangen vergoedingen worden opgenomen onder de Diverse bedrijfsopbrengsten (rekening 743-749) of onder de Andere niet-recurrente bedrijfsopbrengsten (rekening 764-768).[4]

Voorbeeld 1

Een onderneming krijgt van een deelstaat (Vlaams, Brussels of Waals Gewest) een COVID-19-vergoeding van 2.000 euro toegewezen. De verrichting wordt op moment van kennisgeving in de boekhouding van de onderneming als volgt geboekt:

416	Diverse vorderingen			2.000	
	aan	743 tot 749	Diverse bedrijfsopbrengsten		2.000
		(of 764 tot 768	Andere niet-recurrente bedrijfsopbrengsten		2.000

III. Boekhoudkundige verwerking van kosten gemaakt ten gevolge van de gezondheidscrisis

5. Om de hygiënematregelen te respecteren en de verspreiding van het coronavirus in te dijken, hebben ondernemingen materiaal aangekocht zoals mondmaskers, alcoholgel, plexiglas, enz.

Deze door de ondernemingen gemaakte kosten worden in principe geboekt op rekening 61 Diensten en diverse goederen of op rekening 664 tot 667 Andere niet-recurrente bedrijfskosten.[5]

Aangezien het dikwijls aankopen betreft voor niet materiële bedragen kunnen zij onmiddellijk ten laste worden genomen.

6. Bepaalde kosten zoals bijvoorbeeld huurlasten, water-, gas- en elektriciteitskosten werden vóór de gezondheidscrisis beschouwd als recurrente bedrijfskosten aangezien zij voortkwamen uit de normale bedrijfsuitoefening van de onderneming. Tijdens de periode van

verplichte sluiting van de onderneming werden evenwel geen of weinig opbrengsten gerealiseerd. De Commissie is van oordeel dat het bestuursorgaan derhalve kan beslissen om de kosten tijdens deze periode van verplichte sluiting uitzonderlijk te beschouwen als niet-recurrente bedrijfskosten.

7. Bepaalde ondernemingen hebben aanzienlijke investeringen verricht om zich aan te passen aan de nieuwe werksituatie (bv. de installatie van audiovisuele middelen in vergaderzalen). Dergelijke voor de ondernemingen materiële uitgaven kunnen worden geactiveerd voor zover deze investeringen duurzaam voor de bedrijfsuitoefening zullen worden gebruikt in volgende boekjaren[6].

Het bestuursorgaan zal voor de installatie van deze activa vervolgens een afschrijvingsplan opstellen om de aanschaffingskost van dit vast actief te spreiden over de waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur[7].

Voorbeeld 2[8]

Een onderneming installeert een camera in haar vergaderzalen om de vergaderingen met klanten en medewerkers vanop afstand te kunnen houden en zo de hygiëne- en veiligheidsmaatregelen te respecteren. Deze investeringen worden gedaan vanuit duurzaamheidsoogpunt. De installatie[9] kost 6.250 euro en wordt als volgt geboekt:

2300	Installaties, machines en uitrusting			6.250	
	aan	440	Leveranciers		6.250

8. Bovendien kunnen ondernemingen mogelijks te maken krijgen met aangerekende boetes of schadevergoedingen zoals bijvoorbeeld het betalen van een vertragingsvergoeding als gevolg van het niet naleven van de overeengekomen levertermijn. Deze boetes of schadevergoedingen worden ten laste van het resultaat geboekt via de rekening 643 tot 648 Diverse bedrijfskosten of 664 tot 667 Andere niet-recurrente bedrijfskosten in het boekjaar waarin de schuldvordering ontstaat.[10] Ze moeten gebeurlijk worden voorzien.[11]

9. De verplichte sluiting heeft mogelijks tot gevolg dat ondernemingen een deel van hun voorraden niet langer kunnen gebruiken (bv. als gevolg van het overschrijden van de houdbaarheidsdatum op voedingsproducten). Dit vertaalt zich in de boekhouding via de volgende boekingen:

- voor wat betreft de handelsgoederen, grond- en hulpstoffen en gerede producten: correctie van de aanschaffingsprijs om hun boekwaarde aan hun marktwaarde op balansdatum aan te passen[12]:

609/71	Voorraadwijzigingen		
	aan	30/31/33/34	Grondstoffen, hulpstoffen, gereed product, handelsgoederen: aanschaffingswaarde

- voor wat betreft de goederen in bewerking en de bestellingen in uitvoering: waardeverminderingen indien hun vervaardigingsprijs, vermeerderd met het geraamde bedrag van de nog te maken kosten, hoger is dan respectievelijk de nettoverkoopprijs of de in de overeenkomst bedongen prijs op de balansdatum:

6310	Waardeverminderingen op voorraden: toevoeging		
632	Waardeverminderingen op bestellingen in uitvoering		
	aan	329	Goederen in bewerking: geboekte waardeverminderingen (-)
		379	Bestellingen in uitvoering: geboekte waardeverminderingen (-)

Indien het bestuursorgaan van de onderneming oordeelt dat dit niet-recurrente kosten zijn, kunnen deze kosten zo nodig geboekt worden op een 664 tot 667 rekening.

Er worden tevens aanvullende waardeverminderingen geboekt op grond- en hulpstoffen, goederen in bewerking, het gereed product, de handelsgoederen, de voor verkoop bestemde onroerende goederen en de bestellingen in uitvoering om rekening te houden hetzij met de evolutie van hun realisatie- of marktwaarde, hetzij met de risico's inherent aan de aard van de betrokken producten of van de gevoerde activiteit.[13]

Voor de risico's en kosten verbonden aan de verdere uitvoering van de bestellingen in uitvoering worden voorzieningen gevormd voor zover deze risico's niet zijn gedekt door waardeverminderingen hiervoor vermeld.[14]

10. De verplichte tijdelijke stopzetting van de activiteiten heeft voor bepaalde ondernemingen tot gevolg dat heel wat vaste activa (gebouwen, machines en materialen noodzakelijk voor het voeren van hun activiteit) gedurende een bepaalde periode niet worden gebruikt. Het getrouw beeld indachtig dringt mogelijks een aanpassing van de waarderingsregels van toepassing op dergelijke activa zich op. In die zin kunnen afschrijvingsplannen moeten worden aangepast[15].

11. Voorts wijst de Commissie erop dat kosten gemaakt in het kader van herstructurering onder de activa mogen worden opgenomen wanneer het gaat om welbepaalde kosten die verband houden met een ingrijpende wijziging in de structuur of de organisatie van een onderneming en die kosten ertoe strekken een gunstige en duurzame invloed te hebben op de rentabiliteit van de onderneming.[16]

IV. Gevolgen voor indekkingsverrichtingen naar aanleiding van het wegvallen van onderliggende transacties die in vreemde valuta dienden te worden voldaan

12. Tevens werd aan de Commissie de vraag gesteld naar de boekhoudkundige gevolgen wanneer, naar aanleiding van de huidige gezondheidscrisis, een onderliggende (reële) transactie niet plaatsvindt, waardoor de indekkingsverrichting een speculatieve verrichting wordt (wegens het wegvallen van de onderliggende (reële) verplichting tot betaling in vreemde valuta).

13. De Commissie verwijst in dergelijk geval naar CBN-advies 2010/12 - De toepassing van de algemene boekhoudprincipes op afgeleide financiële instrumenten. Op grond van dit CBN-advies[17] wordt gesteld dat het boekhoudkundig realisatiebeginsel (voorzichtigheidsbeginsel) in beginsel voorrang krijgt op het overeenstemmingsprincipe (matching), behalve in het bijzonder geval van een effectieve dekkingsverrichting (of gesloten positie) die de neutralisatie beoogt van prijsschommelingen en/of financiële stromen.

14. Wanneer naar aanleiding van de huidige gezondheidscrisis een onderliggende (reële) transactie niet plaatsvindt, waardoor een indekkingsverrichting een speculatieve verrichting wordt, zal bij de boekhoudkundige verwerking het realisatiebeginsel opnieuw voorrang moeten krijgen op het overeenstemmingsprincipe. Zo nodig zal er voorzichtigheidshalve ook een kost moeten worden erkend indien de speculatieve verrichting een kost zal impliceren voor de onderneming.

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat het ontwerp van dit advies op 5 mei 2021 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 Ondernemingen kunnen van de gewesten bepaalde vergoedingen toegewezen krijgen. Of deze premies al dan niet kunnen worden verkregen, hangt af van de naleving van bepaalde voorwaarden die van regio tot regio verschillen.

3 Waaronder het voorzichtigheids-, matching- en realisatiebeginsel.

4 Het behoort toe aan het bestuursorgaan om te bepalen of deze vergoedingen voortkomen uit de normale of uit de niet-recurrente bedrijfsuitoefening van de onderneming.

5 Het behoort toe aan het bestuursorgaan om te bepalen of deze kosten boekhoudkundig kunnen worden verwerkt als zijnde recurrente of niet-recurrente kosten.

6 Artikel 2, 4) Richtlijn 2013/34/EU: “Voor de toepassing van deze richtlijn wordt verstaan onder: […] 4) “vaste activa": de vermogensbestanddelen die bestemd zijn om duurzaam voor de bedrijfsuitoefening te worden gebruikt […]”.

7 Artikel 3:23 KB WVV: “Onder “afschrijvingen” verstaat men de bedragen ten laste van de resultatenrekening genomen, met betrekking tot oprichtingskosten en tot immateriële en materiële vaste activa waarvan de gebruiksduur beperkt is, ten einde hetzij het bedrag van deze oprichtingskosten en van de eventueel geherwaardeerde aanschaffingskosten van deze vaste activa te spreiden over hun waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur, hetzij deze kosten ten laste te nemen op het ogenblik waarop zij worden aangegaan”; zie ook CBN-advies 2010/15 – Afschrijvingsmethoden, 6 oktober 2010.

8 De Commissie laat de btw hier buiten beschouwing.

9 Het bestuursorgaan zal voor deze investering een afschrijvingsplan opstellen.

10 Het behoort toe aan het bestuursorgaan om te bepalen of deze kosten boekhoudkundig kunnen worden verwerkt als zijnde recurrente of niet-recurrente kosten.

11 Cf. CBN-advies 2018/25 – Voorzieningen.

12 Er worden aanvullende waardeverminderingen geboekt om rekening te houden hetzij met de evolutie van hun realisatie- of marktwaarde, hetzij met de risico's inherent aan de aard van de betrokken producten of van de gevoerde activiteit (art. 3:48, tweede lid KB WVV).

13 Art. 3:48, tweede lid en 3:50, tweede lid KB WVV.

14 Art. 3:49, laatste lid KB WVV.

15 Artikel 3:6, § 1, derde lid KB WVV. “Onverminderd paragraaf 2 wordt bij de vaststelling en toepassing van deze waarderingsregels ervan uitgegaan dat de vennootschap, VZW, IVZW of stichting haar bedrijf zal voortzetten”.

16 Artikel 3:36, tweede lid KB WVV. In de toelichting moet bij de waarderingsregels worden verantwoord dat aan deze voorwaarden is voldaan. De herstructureringskosten die het karakter hebben van bedrijfskosten of van financiële kosten worden geactiveerd door ze op zichtbare wijze in mindering te brengen van het totaal bedrag respectievelijk van de bedrijfskosten en van de financiële kosten.

17 Cf. Titel II. Hiërarchische rangschikking van de waarderingsprincipes.