COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2012/17 - Erkenning van opbrengsten en kosten

Advies van 7 november 2012

I. Onderwerp van het advies

1. In het artikel 31, § 1 van de Vierde Europese Richtlijn betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen [1] 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 (CBN) de regels te bepalen die volgens haar ten grondslag moeten liggen aan de boekhoudkundige verwerking van opbrengsten en kosten of, met andere woorden, aan de toerekening van opbrengsten en kosten aan een bepaald boekjaar.

In dit advies worden enkel de opbrengsten en kosten behandeld die voortvloeien uit de vervreemding van goederen of uit de levering van diensten. Bijgevolg wordt hier onder meer niet ingegaan op de opbrengsten en kosten die voortvloeien uit de waardeschommelingen van activa en passiva van de onderneming en de opbrengsten en kosten die overeenstemmen met interesten, evenals de toewijzing van de resultaten in de vorm van dividenden en tantièmes en de opbrengsten die overeenstemmen met dividenden en tantièmes.

II. Analyse

A. Gerealiseerde winsten en lasten en baten betreffende het boekjaar

3. Het begrip “gerealiseerde winsten” volgt uit het algemene voorzichtigheidsbeginsel (zie voornoemde art. 31, § 1, c, aa, Vierde richtlijn en art. 32, KB W.Venn.). Bijgevolg dient de boeking van een opbrengst steeds in het kader te passen van een voorzichtigheidslogica[2] .

De kosten moeten overigens worden toegerekend aan hetzelfde boekjaar als de opbrengsten met dewelke zij zijn verbonden krachtens het algemene overeenstemmingsprincipe (zie de voornoemde artikelen 31, § 1, d, Vierde richtlijn en 33, al. 2, KB W.Venn.). Dit betekent dat het boeken van de kosten kan worden geanticipeerd of uitgesteld ten opzichte van het moment waarop de kosten effectief worden gemaakt om op die manier deze kosten toe te rekenen aan hetzelfde boekjaar als de opbrengsten die er mee overeenstemmen.

4. De CBN meent dat de opbrengsten en kosten die voortvloeien uit de vervreemding van een goed, in overeenstemming met de voornoemde beginselen, zullen worden toegerekend aan het boekjaar waarin de voornaamste risico’s van het goed worden overgedragen aan de verkrijger, waarbij rekening moet worden gehouden met de aard van het contract en het betrokken goed. De overdracht van de voornaamste risico’s zal in principe overeenstemmen met de overdracht van de eigendom over het goed of, indien de eigendomsoverdracht hiervan losgekoppeld is, met de overdracht van de risico’s van verlies of beschadiging van het goed[3] .

Het ogenblik waarop de voornaamste risico’s van het goed worden overgedragen is steeds een feitenkwestie en moet geval per geval worden beoordeeld.

Bij vervreemding van een actief dient te worden opgemerkt dat de boekhoudkundige realisatie van dit actief (en de uitboeking van dit actief van de balans) en de uitdrukking van het resultaat van de vervreemding in principe aan elkaar gekoppeld zijn.

5. Wat de levering van diensten betreft, zullen de opbrengsten en kosten die voortvloeien uit de prestatie, in overeenstemming met dezelfde beginselen, worden toegerekend aan het boekjaar waarin de voornaamste prestatie van de dienst wordt uitgevoerd, waarbij rekening moet worden gehouden met de aard van het contract en de dienst in kwestie.

Het ogenblik waarop de prestatie vrijwel volledig wordt vervuld zal een feitenkwestie zijn die geval per geval moet worden beoordeeld.

6. De effectieve toerekening van de kosten en opbrengsten aan het boekjaar waarop ze betrekking hebben, kan in voorkomend geval gebeuren via de overlopende rekeningen.

7. Een opbrengst of kost die voortvloeit uit de vervreemding van een goed of uit de levering van een dienst zal overigens enkel worden geboekt als het bedrag bepaald is of kan worden bepaald. Als het bedrag van de opbrengst of de kost niet volledig is bepaald of kan worden bepaald, zal de opbrengst of kost voor het minimumbedrag worden geboekt.

8. Wat de overeenkomsten betreft voor het leveren van goederen of voor het leveren van diensten die betrekking hebben op meer dan één boekjaar, waarin gespreide of opeenvolgende prestaties worden voorzien, verwijst de CBN naar het advies 148-1 Overeenkomsten waarin gespreide of opeenvolgende prestaties worden voorzien, *Bull. CBN*, nr. 15, oktober 1984, p. 22-23.

In dit advies worden overigens de overeenkomsten met betrekking tot bestellingen in uitvoering niet behandeld, ongeacht het gaat om goederen of diensten. Deze overeenkomsten zullen worden behandeld in een volgend advies van de CBN.

B. Bijzonder geval: onzekere inning van een opbrengst

9. 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[4] .

III. Voorbeelden

A. Vervreemding van goederen

10. Een onderneming verkoopt een machine in het jaar X (met bestelbon, d.w.z. een verkoopovereenkomst, ondertekend in het jaar X) die ze zal leveren aan de koper in het jaar X+1. Deze machine behoort in het jaar X tot de voorraad handelsgoederen van de onderneming. De partijen komen overeen dat de eigendom van de machine pas bij de levering zal worden overgedragen aan de koper.

In dit geval meent de CBN dat de opbrengst (de verkoopprijs[5]) en de kost (een voorraadvermindering[6]) die voortvloeien uit de verkoop moeten worden geboekt bij de overdracht van de eigendom van de machine, d.w.z. in het jaar X+1. Op dat ogenblik zullen immers de voornaamste risico’s worden overgedragen aan de koper.

11. Bij de verkoop van een onroerend goed gebeurt het eveneens vaak dat de partijen overeenkomen om de overdracht van de eigendom uit te stellen tot het verlijden van de authentieke akte[7] .

Veronderstel dat de onderneming een onroerend goed verkoopt uit zijn materiële vaste activa. De verkoopprijs van het onroerend goed bedraagt meer dan de boekwaarde zodat de onderneming een meerwaarde realiseert op dat onroerend goed. De partijen ondertekenen de overeenkomst in het jaar X maar komen overeen dat de eigendom van het onroerend goed pas zullen worden overgedragen aan de verkoper als de authentieke akte wordt verleden in het jaar X+1.

De meerwaarde die wordt gerealiseerd op het onroerend goed zal worden geboekt onder de opbrengsten van het boekjaar waarin de authentieke akte wordt verleden, d.w.z. in het jaar X+1.

Indien de partijen in de overeenkomst echter niet voorzien wanneer de eigendom wordt overgedragen, dan zal deze, overeenkomstig het Burgerlijk Wetboek (artikelen 1583), worden overgedragen zodra er overeenkomst is tussen de partijen omtrent de zaak en de prijs. Op dit ogenblik moet de meerwaarde worden geboekt die op het onroerend goed wordt gerealiseerd[8] .

12. Veronderstel dat een onderneming een machine verkoopt in het jaar X die ze levert aan de koper in datzelfde jaar X [9] . De partijen komen overeen dat de risico's van verlies of beschadiging van de machine worden overgedragen aan de koper bij de levering van de machine. De verkoper blijft echter eigenaar van de machine, als "waarborg", tot de prijs volledig is betaald in jaar X+1.

Naar het oordeel van de CBN moeten de opbrengst (de verkoopprijs) en de kost (de voorraadvermindering) die voortvloeien uit de verkoop worden geboekt in het jaar X want dan worden de voornaamste risico's van het goed overgedragen aan de koper. Het eigendomsvoorbehoud dient in dit geval enkel als waarborg voor de volledige betaling en heeft in het kader van de verkoopovereenkomst slechts een bijkomstig karakter (zie ook in die zin het CBN-advies Beding van eigendomsvoorbehoud – Uitdrukkelijk beding. Boekhoudkundige verwerking, *Bulletin CBN*, nr. 17, september 1985, p. 13-16).

B. Levering van diensten

13. Wat de levering van diensten betreft, nemen we het volgende voorbeeld: een onderneming die concerten organiseert, verkoopt in het jaar X plaatsen voor een concert dat doorgaat in het jaar X+1.

Naar het oordeel van de CBN moet de opbrengst die voortvloeit uit de verkoop van deze concertplaatsen worden geboekt in het jaar X en worden overgedragen naar het jaar X+1, wanneer het concert doorgaat, via de overlopende rekening van het passief 493 *Over te dragen opbrengsten.*

De kosten van het jaar X die rechtstreeks voortvloeien uit de organisatie van het concert zullen worden geboekt in het jaar X maar worden overgedragen naar het jaar X+1 via de overlopende rekening van het actief 490 *Over te dragen kosten.*

In het jaar X+1 wordt de opbrengst uit de verkoop van de plaatsen daadwerkelijk geboekt (door debet van de rekening 493 *Over te dragen opbrengsten*) alsook de kosten die worden gemaakt om het concert te organiseren, in het jaar X (door credit van de rekening 490 *Over te dragen kosten*) en in het jaar X+1.

14. Laten we ook het geval beschouwen waarin een onderneming in het jaar X voor 5 jaar het uitsluitend gebruik overdraagt van een merk waarvan zij eigenaar is. Merk op dat dit merk niet wordt opgenomen in de activa van de balans van de onderneming.

Overeenkomstig de contractuele bepalingen tussen de partijen moet de onderneming die het gebruiksrecht van haar merk overdraagt zich er gedurende die 5 jaar enkel van onthouden het merk zelf nog te gebruiken. In ons geval, zal de onderneming geen kosten moeten maken voor het merk gedurende deze 5 jaar.

In het jaar X factureert de onderneming alle vergoedingen voor dit exclusieve gebruik gedurende 5 jaar.

Naar het oordeel van de CBN moeten alle vergoedingen die gefactureerd zijn in het jaar X, in dit geval, worden geboekt als opbrengsten van het jaar X omdat de onderneming op dat ogenblik haar voornaamste verplichtingen vervult.

15. Stel ten slotte dat een onderneming in het jaar X een licentie voor een informaticaprogramma overdraagt aan een klant voor een duur van 5 jaar en verbindt zich er tevens toe om met ingang van het jaar X+1 een jaarlijkse update van het programma uit te voeren. Naast deze update heeft de onderneming geen andere verplichtingen tegenover de klant. In het jaar X factureert de onderneming een totaalprijs van 100, voor de licentie en de updates. De individuele prijs van de updates, die de onderneming bovendien afzonderlijk op de markt brengt, bedraagt 5.

Naar het oordeel van de CBN moet de onderneming een bedrag van 80 als opbrengst boeken in het jaar X en een bedrag van 5 in X+1, X+2, X+3 en X+4.

---

1 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.

2 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: een opbrengst kan niet eerder worden geboekt dan het ogenblik waarop dit mogelijk is volgens het voorzichtigheidsbeginsel. Zie ook CBN-advies 2010/12 De toepassing van de algemene boekhoudprincipes op afgeleide financiële instrumenten, *Bull. CBN,* nr. 55, p. 31-39.

3 In het geval van een koop, wordt in het Burgerlijk Wetboek bepaald dat de koop “tussen partijen voltrokken is, en de koper van rechtswege de eigendom ten aanzien van de verkoper verkrijgt, zodra er overeenkomst is omtrent de zaak en de prijs, hoewel de zaak nog niet geleverd en de prijs nog niet betaald is” (art. 1583). Met andere woorden, de eigendom wordt in regel overgedragen op het ogenblik dat de koopovereenkomst wordt gesloten. De eigendomsoverdracht kan echter worden uitgesteld door de wil der partijen of wegens de aard van het verkochte goed.
Wanneer overigens de eigendom wordt overgedragen, worden, in beginsel, de risico’s overgedragen van verlies en beschadiging van de zaak (zie art. 1138 van het Burgerlijk Wetboek en de risicoleer). De partijen kunnen echter besluiten om de eigendomsoverdracht en de overdracht van de risico’s van elkaar los te koppelen.

4 Zie CBN-advies 107-11 Opbrengsten waarover betwisting bestaat, *Bull. CBN* , nr. 24, september 1989, p. 3-4.

5 Als de verkoopprijs, geheel of gedeeltelijk, (definitief) wordt betaald in het jaar X, zal deze als opbrengst van het jaar X worden geboekt en worden overgedragen naar het jaar X+1 via de overlopende rekening 493 *Over te dragen opbrengsten*. Als de prijs niet definitief betaald is maar het ontvangen bedrag wordt beschouwd als een voorschot, zal het ontvangen bedrag worden geboekt als zijnde voorschot (wat het verschil betreft tussen een voorschot en een gedeeltelijk betaling, zie CBN-advies 148-1 - Overeenkomsten waarin gespreide of opeenvolgende prestaties worden voorzien, *Bull. CBN* , nr. 15, oktober 1984, p. 22-23: als begrip impliceert een voorschot dat slechts een gedeelte van een totaalprijs - aanrekenbaar hierop - wordt vooruitbetaald, en dat de koper niet al zijn verplichtingen heeft vervuld. Dit verschilt van het geval waarin de gehele of gedeeltelijke prijs integraal en definitief wordt betaald).

6 Wat het ogenblik betreft waarop de kost die overeenstemt met de voorraadvermindering moet worden geboekt, zie ook CBN-advies 132/7 – Boeking en waardering van voorraden, *Bull. CBN,* nr. 36, november 1996, p. 2-37, herzien op 6 oktober 2010.

7 Deze hypothese verschilt van het geval van een verkoop onder opschortende voorwaarde. Wat de verkoop onder opschortende voorwaarde betreft, verwijst de CBN naar het advies 148/6 - Boekhoudkundige verwerking van verrichtingen afgesloten onder opschortende voorwaarde, *Bull. CBN,* nr. 34, maart 1995, p. 24-26, herzien op 4 mei 2011.

8 Merk op dat, naar het oordeel van de CBN, dezelfde beginselen van toepassing zijn in het geval dat een minderwaarde wordt gerealiseerd op het onroerend goed. In voorkomend geval zal in het jaar dat de overeenkomst wordt ondertekend, op het onroerend goed een waardevermindering (voor het terrein) worden geboekt of een uitzonderlijke afschrijving (voor het gebouw, als het gaat om een bebouwd onroerend).

9 De verkochte machine wordt verondersteld zich al in de voorraad handelsgoederen van de onderneming te bevinden op het einde van het jaar X-1.