COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2011/24 - Herstructureringskosten - Verwerking in de jaarrekening

De herstructurering van de activiteiten van een onderneming kan aanzienlijke kosten met zich meebrengen.

Artikel 58, lid 2 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen (KB W.Venn.) laat onder bepaalde voorwaarden toe dat de kosten aan de actiefzijde worden opgenomen, onder de oprichtingskosten (rubriek I aan de actiefzijde van de balans):

“Kosten die worden gemaakt in het kader van een herstructurering worden alleen dan onder de activa opgenomen, wanneer het gaat om welbepaalde kosten die verband houden met een ingrijpende wijziging in de structuur of de organisatie van de vennootschap en die kosten ertoe strekken een gunstige en duurzame invloed te hebben op de rentabiliteit van de vennootschap. In de toelichting moet worden verantwoord dat aan deze voorwaarden is voldaan. De herstructureringskosten die het karakter hebben van bedrijfskosten of van uitzonderlijke kosten worden geactiveerd door ze op zichtbare wijze in mindering te brengen van het totaal bedrag respectievelijk van de bedrijfskosten en van de uitzonderlijke kosten”.

De boeking op het actief van uitgaven in het kader van een herstructurering is slechts gerechtvaardigd voor zover:

1° het gaat om uitgaven met een uitzonderlijk karakter, die nauwkeurig zijn omschreven en die verband houden met een ingrijpende wijziging in de structuur of de organisatie van de onderneming;
2° deze uitgaven, naar het oordeel van het beheersorgaan van de onderneming, een blijvende en gunstige weerslag hebben op de rentabiliteit van de onderneming.

Herstructureringskosten kunnen van verschillende aard zijn: uitzonderlijke afschrijvingen, studiekosten, verhuizingskosten, opzeggingsvergoedingen, invoering van een (conventioneel)brugpensioenstelsel, kosten voor de herscholing van personeel, aankoop van nieuw materieel, voorzieningen voor kosten, enz. Ze worden volgens hun aard ten laste genomen, meestal in de hoedanigheid van uitzonderlijke kosten, bedrijfskosten of financiële kosten[1]. Hun boeking aan de actiefzijde met de bedoeling ze te verdelen over latere boekjaren vindt plaats door ze ondubbelzinnig en globaal in mindering te brengen van, respectievelijk, de uitzonderlijke kosten, de bedrijfskosten of de financiële kosten[2].

De uitstippeling van een afschrijvingsplan voor deze kosten moet rechtstreeks steunen op hun geschatte impact op de rentabiliteit van de onderneming. Aangezien het immers oprichtingskosten betreft, mag dit plan, overeenkomstig artikel 59 van het KB W.Venn., geen looptijd hebben die langer is dan vijf jaar.

De te verrichten boekingen kunnen als volgt geïllustreerd worden. Laten we, bij wijze van voorbeeld, ervan uitgaan dat een onderneming in het kader van een herstructurering van haar activiteiten, een afzonderlijke afschrijving van 1000 dient te boeken op een machine die zij besluit buiten gebruik te stellen, en dit om de boekwaarde van deze machine af te stemmen op haar waarschijnlijke realisatiewaarde (artikel 65 KB W.Venn.). Bovendien bedragen de te maken kosten voor het ontslag van werknemers (arbeiders) in totaal 675 en voor een studie van een consultancybureau met betrekking tot de herstructurering 100 (btw niet inbegrepen). Tevens dient de onderneming 200 (btw niet inbegrepen) te betalen voor bankkosten ten gevolge van een toegestane schuldherschikking. De onderneming beslist om deze kosten als herstructureringskosten op te nemen onder haar activa en om deze af te schrijven ten belope van 20 % per jaar.

De onderneming zal aanvankelijk overgaan tot de boeking van de kosten:

6602	Uitzonderlijke afschrijvingen en waardeverminderingen op				
	materiële vaste activa (toevoeging)			1.000	
	aan	239	Installaties, machines en uitrusting – Geboekte afschrijvingen[3]		1.000
6203	Bezoldigingen en andere directe sociale voordelen – Arbeiders			500	
621	Werkgeversbijdragen voor sociale verzekeringen			175	
	aan	4530	Bezoldigingen		130
		454	Rijksdienst voor Sociale Zekerheid		240
		455	Bezoldigingen		305

664-668		Andere uitzonderlijke kosten (studie)		100	
411		Terug te vorderen btw		21	
		aan 440	Leveranciers		121

650		Rente, commissie en kosten verbonden aan schulden		200	
411		Terug te vorderen btw		42	
		aan 55	Kredietinstelling		242

De opname van de kosten aan de actiefzijde wordt als volgt tot uitdrukking gebracht:

204		Herstructureringskosten		1.975	
	aan	649	Als herstructureringskosten geactiveerde bedrijfskosten (-)		675
		65(9)	Als herstructureringskosten geactiveerde financiële kosten (-)		200
		669	itzonderlijke kosten als herstructureringskosten opgenomen onder de activa (-)		1.100

De jaarlijkse afschrijving van de herstructureringskosten wordt als volgt opgenomen in de boekhouding:

6300		Toevoeging op afschrijvingen op oprichtingskosten		395	
	aan	204	Herstructureringskosten[4]		395

Dit advies vervangt advies 123/1.

---

1 Het zou hier financiële kosten betreffen die de vennootschap zou moeten maken in het kader van een substantiële aanpassing van haar structuur of haar organisatie en die een gunstige en duurzame invloed zouden hebben op de rentabiliteit van de vennootschap.

2 Het algemeen rekeningstelsel bevat echter geen specifieke rekening voor deze activering (zoals de rekeningen 649 Als herstructureringskosten geactiveerde bedrijfskosten (-) en 669 Uitzonderlijke kosten als herstructureringskosten opgenomen onder de activa (-), zie hierna). Artikel 58, tweede lid KB W.Venn. vereist namelijk dat deze kosten geactiveerd worden door ze op zichtbare wijze in mindering te brengen van het totaal bedrag respectievelijk van de bedrijfskosten en van de uitzonderlijke kosten. Net zoals de bedrijfskosten en de uitzonderlijke kosten, worden de financiële kosten opgenomen onder de activa door het crediteren van een 65X-rekening Als herstructureringskosten geactiveerde financiële kosten (-). De Commissie voor Boekhoudkundige Normen zal de nodige initiatieven nemen om een rekening met deze benaming op te laten nemen in het algemeen rekeningstelsel opgenomen in de toelichting bij het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel.

3 In voorkomend geval zal de buiten gebruik gestelde machine (met andere woorden, de verschillende bestanddelen van haar netto boekwaarde) overgeboekt worden naar rubriek 26 Andere materiële vaste activa.

4 De afschrijvingen op oprichtingskosten (waaronder de herstructureringskosten) worden aan de creditzijde opgenomen van de desbetreffende rekeningen of ze maken deel uit van hun subrekeningen (bijlage bij het KB van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel, voetnoot 5).