CBN-advies 132/2 - Voorraden waarvan de verkoopprijs door de Overheid gewaarborgd is

In het kader van het Europees landbouwbeleid waarborgt de Europese economische gemeenschap minimumverkoopprijzen voor bepaalde basislandbouwprodukten en bepaalde op basis hiervan vervaardigde produkten. De verkoopprijs van de vervaardigde produkten wordt vastgesteld op grond van de gewaarborgde verkoopprijs van de basislandbouwprodukten.

Aan de Commissie werd de vraag gesteld of de algemene regel waarbij voorraden tegen vervaardigingsprijs in de jaarrekening worden opgenomen ook geldt wanneer de verkoopprijs van de door een onderneming vervaardigde produkten - en a fortiori ook hun afzet tegen die prijs - wordt gewaarborgd via de Europese landbouwmarkt. Zouden zij op grond van het vereiste inzake het «getrouwe beeld», niet moeten worden gewaardeerd tegen de gewaarborgde verkoopprijs, mits aftrek van de commercialiseringskosten.

Naar het advies van de Commissie is een afwijking van het beginsel dat voorraden tegen vervaardigingsprijs (bij veronderstelling lager dan de gewaarborgde verkoopprijs) worden geboekt, omdat de verkoopprijs gewaarborgd is door de overheid, niet verantwoord, en wel om volgende redenen :

a) De boeking van voorraden tegen hun hogere marktwaarde zou erop neerkomen dat de economische verrichting op balansdatum als definitief afgesloten wordt beschouwd en de winst op de verkoop als definitief verworven.
Al geldt voor deze voorraden een gewaarborgde verkoopprijs, zolang de verkoop niet is voltrokken, voor genuszaken zelfs zolang de verkochte goederen niet zijn geïndividualiseerd, blijft de onderneming het risico dragen.
Onder dergelijke voorwaarden een verkoopsresultaat boeken zou indruisen tegen het beginsel dat enkel op balansdatum verwezenlijkte winsten als dusdanig in de jaarrekening mogen worden opgenomen. Er kan immers geen sprake zijn van gerealiseerde winst wanneer niet alle wezenlijke bestanddelen van een verkoopsovereenkomst voorhanden zijn.

b) De waarderingsmethodes voor voorraden van afgewerkte produkten zijn vastgesteld in artikel 22 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976. De aanschaffingswaarde wordt er bepaald in verhouding tot de vervaardigingsprijs.
Of de marktprijs bij verkoop eenzijdig wordt vastgesteld door een administratieve of politieke overheid, dan wel voortvloeit uit de marktvoorwaarden (die op hun beurt kunnen worden beïnvloed door een monopolie- of oligopoliepositie, afspraken of vrije mededinging, wat in bepaalde gevallen een vaste verkoopprijs kan opleveren), inzake voorraden dient de marktprijs enkel als criterium om uit te maken of de boekwaarde ervan moet worden herleid tot minder dan hun aanschaffingswaarde.

c) De draagwijdte van het beginsel van het «getrouwe beeld» dat in toepassing van de vierde richtlijn werd ingevoerd door artikel 3 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976, moet worden begrepen in de context van dit besluit en van het verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit van 12 september 1983 voorafgaat. Hieruit volgt in de eerste plaats dat dit getrouwe beeld in de regel voortvloeit uit de toepassing van de schema's en waarderingsregels die in het besluit zijn vastgelegd. Dit strookt overigens met een gemeenschappelijke interpretatie van de overeenstemmende bepaling uit de vierde richtlijn, zoals die is opgenomen in de notulen van de Europese Ministerraad die deze richtlijn heeft goedgekeurd. Verder vloeit hieruit ook nog voort dat zo de toepasselijke schema's en regels niet volstaan om aan het vereiste inzake het getrouwe beeld te voldoen, in de eerste plaats via vermelding van bijkomende gegevens in de toelichting (artikel 4, 2de lid) moet worden gepoogd zoveel mogelijk dat getrouwe beeld te benaderen. Slechts indien in uitzonderingsgevallen de vermelding van bijkomende gegevens in de toelichting onvoldoende blijkt om het getrouwe beeld te bekomen, kunnen in toepassing van artikel 16, 1ste lid, afwijkende waarderingsregels verantwoord of noodzakelijk zijn.
Stelt men in het betrokken geval dat de waardering van de voorraden tegen aanschaffingswaarde - per definitie lager dan hun vaste marktprijs - geen getrouw beeld geeft van het vermogen, dan kan door vermelding in de toelichting van het verschil tussen beide waarden, de omvang van het vermogen worden getoond na waardering van de voorraad op een andere grondslag. Dat staat overigens in algemene bewoordingen in het koninklijk besluit van 8 oktober 1976, waarvan artikel 33, 3de lid, bepaalt dat het verschil tussen de boekwaarde van de voorraden en hun marktwaarde - indien aanzienlijk - in de toelichting moet worden vermeld.
Wat de resultaten betreft is voorraadwaardering tegen een hogere waarde dan de marktwaarde moeilijk te rijmen met het getrouwe beeld; zij leidt immers tot een systematische winstanticipatie. Dergelijke anticipatie kan niet objectief worden verantwoord; in elk geval wordt zij geweerd door het beginsel dat enkel verwezenlijkte winsten in aanmerking kunnen komen.