CBN-advies 148/3 - Toerekenen van kosten als gevolg van een waarborgovereenkomst

Een onderneming biedt aan de afnemers van haar producten de mogelijkheid "waarborgovereenkomsten" of te sluiten ter aanvulling van - of onafhankelijk van - de verkoopovereenkomst. Hierbij verbindt de onderneming zich ertoe, mits een onmiddellijk te betalen prijs, de goede werking van het product of van het apparaat gedurende een aantal jaren te waarborgen, en al of een deel van de herstellingskosten te dragen.

De vraag rijst of voor de dekking van de kosten die tijdens latere jaren als gevolg van de verstrekte waarborg zullen worden gemaakt een voorziening moet worden gevormd, dan wel of de gefactureerde prijs over de duur van de bedongen waarborg, planmatig moet worden toegerekend aan de betrokken boekjaren, via een overlopende rekening, naar analogie van hetgeen voorzien is in advies 148/1 over de overeenkomsten met gespreide prestaties[1].

Op het principiële vlak gaat het hier om twee zeer onderscheiden oplossingen die niet irrelevant zijn wat het ogenblik betreft waarom het resultaat - winst of verlies - in rekening wordt genomen.

Voornoemd advies 148/1 heeft betrekking op overeenkomsten waarin gespreide of opeenvolgende prestaties worden bedongen. Luidens dit advies betreft het overeenkomsten waarbij één der partijen zich tegen een vaste totaalprijs verbindt om, gespreid over een zekere tijd, bepaalde goederen te leveren, dan wel op gespreide wijze of volgens een afgesproken periodiciteit, bepaalde in de overeenkomst omschreven diensten te presteren. Wat daarbij kenmerkend is, is dat het aantal en de aard van de gespreide te leveren goederen of te presteren diensten nauwkeurig omschreven zijn. De tegenpartij verwerft een "abonnement", een individueel recht op een aantal welbepaalde te leveren goederen of te presteren diensten.

In het hier bedoelde geval is de toestand verschillend. Het voorwerp van de afzonderlijke gefactureerde overeenkomst is een "waarborg" een resultaatverbintenis, die in de relatie met een bepaalde tegenpartij aanleiding kan geven tot weinig, dan wel tot veel effectieve prestaties. Het evenwicht prijs/aan te gane kosten kan a priori slechts op statistische basis worden bepaald, en a posteriori geverifieerd.

Om die reden is de Commissie dan ook de mening toegedaan dat de dekking van de kosten die tijdens latere boekjaren zullen moeten worden gedragen, in de regel via de vorming en besteding van voorzieningen dient te verlopen.

Op deze wijze wordt het parallellisme verzekerd met het geval waarin de "waarborg" vervat is in de prijs van het verkochte voorwerp; ook wordt bereikt dat, bij toepassing van artikel 19 van het jaarrekeningbesluit, de aangelegde voorziening jaarlijks wordt aangepast, in meer of in min, indien uit de berekening van het effectieve - op statistische basis geraamde - risico, de aangelegde voorziening ontoereikend dan wel bovenmatig blijkt te zijn. Deze aanpassing geschiedt globaal en niet voor iedere overeenkomst afzonderlijk.

De Commissie wil echter niet uitsluiten dat in soortgelijke gevallen onder bepaalde omstandigheden, de correcte toerekening aan het boekjaar van kosten en opbrengsten ook kan geschieden via de overlopende rekeningen, waarbij de opbrengsten worden gespreid in functie van een op statistische basis geschatte evolutie in de tijd van de waarschijnlijk te dragen kosten. Onder die voorwaarde kan er van uitgegaan worden dat beide boekingsmethodes in de regel verweg dezelfde invloed zullen hebben op de beschrijving van het vermogen en op de toerekening aan de resultaten.

---

1 Bull. CBN , nr. 15, p. 22-23.