CBN-advies 148/6 - Boekhoudkundige verwerking van verrichtingen afgesloten onder opschortende voorwaarde

Artikel 33, tweede lid van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen (hierna: KB W.Venn.) bepaalt dat "rekening moet gehouden worden met de kosten en opbrengsten die betrekking hebben op het boekjaar of op voorgaande boekjaren, ongeacht de dag waarop deze worden betaald of geïnd, behalve indien de effectieve inning van deze opbrengsten onzeker is (...)".

De vraag is aan de Commissie gesteld hoe deze toerekening aan het boekjaar moet gebeuren wanneer een verrichting die tot een opbrengst of een kost leidt, afgesloten werd onder opschortende voorwaarde. In het bijzonder stelt zich de vraag of de regel vervat in artikel 1179 van het Burgerlijk Wetboek dat de vervulde voorwaarde civielrechtelijk terugwerkt tot de dag waarop de verbintenis werd aangegaan, tevens boekhoudrechtelijk bepalend is voor de toerekening van de verrichting aan het boekjaar.

Vooreerst moet eraan herinnerd worden dat voornoemd artikel 1179 geen dwingende bepaling is en dat het de partijen derhalve vrij staat bij overeenkomst een afwijkende regeling te voorzien.

Indien de partijen geen andersluidende regeling bedongen hebben, dan kunnen bij het opmaken van de jaarrekening door het bestuursorgaan volgende toestanden worden onderscheiden :

1. de opschortende voorwaarde is vervuld;

2. het is onzeker of de opschortende voorwaarde al dan niet vervuld zal worden;

3. het staat vast dat de opschortende voorwaarde zal - of niet zal - vervuld worden.

i. Is, bij het opmaken van de jaarrekening door het bestuursorgaan en uiterlijk bij het de vaststelling van de jaarrekening door het bestuursorgaan, de opschortende voorwaarde vervuld die bedongen was in een tijdens het boekjaar afgesloten overeenkomst, dan heeft de retroactieve werking voorzien door het Burgerlijk Wetboek tot gevolg dat de verrichting - en de opbrengst of de kost die er uit voortvloeit - aangerekend moeten worden aan het boekjaar tijdens hetwelk de verrichting afgesloten is, ook al is de voorwaarde in vervulling gegaan na de afsluitingsdatum van het boekjaar.

ii. Indien, bij het opmaken van de jaarrekening het onzeker is of de opschortende voorwaarde al dan niet vervuld zal worden, dan is de verrichting niet aan te rekenen aan het boekjaar tijdens hetwelk zij werd afgesloten.

Wel stelt zich de vraag, ingeval bij vervulling van de voorwaarde de betrokken verrichting tot een resultaat zou leiden, of en in welke mate rekening moet (mag) gehouden worden met de waarschijnlijkheid van dit resultaat. Hierbij moet een onderscheid worden gemaakt al naar gelang het eventueel resultaat een opbrengst of een kost zou vertegenwoordigen. Leidt de eventuele vervulling van de voorwaarde tot een kost, dan dient eventueel, in toepassing van artikel 33, eerste lid KB W.Venn. een voorziening te worden aangelegd voor het verliesrisico. Deze eventuele kost vloeit immers voort uit een tijdens het afgelopen boekjaar afgesloten verrichting en is dus aan het betrokken boekjaar toerekenbaar. In het tegenovergestelde geval belet het voorzichtigheidsbeginsel dat de opbrengst of winst in resultaat zou worden genomen vooraleer de voorwaarde in vervulling is gegaan. Desgevallend zal overeenkomstig artikel 25, § 3 KB W.Venn. een vermelding opgenomen worden in de toelichting over deze voorwaardelijke verbintenis.

iii. Volgens het Burgerlijk Wetboek is een verbintenis voorwaardelijk wanneer zij afhangt van een toekomstige en onzekere gebeurtenis (art. 1168). Hieruit volgt dat, wanneer het bij het opmaken van de jaarrekening vast staat dat de voorwaarde zal vervuld worden of niet zal vervuld worden, men dan niet meer te maken heeft met een voorwaardelijke verrichting.

Is het zeker dat de voorwaarde niet vervuld zal worden, dan staat het tevens vast dat de overeenkomst geen uitwerking zal hebben. Zij mag derhalve niet in de jaarrekening tot uitdrukking worden gebracht. Staat het integendeel vast dat de voorwaarde wel vervuld zal worden, dan moet de verrichting wel aan het afgelopen boekjaar worden toegerekend.

De beoordeling van het al dan niet onzeker karakter van de vervulling van de voorwaarde - en derhalve of men al dan niet te maken heeft met een voorwaardelijke verbintenis in de betekenis van het Burgerlijk Wetboek, behoort in eerste instantie tot de bevoegdheid van het bestuursorgaan. Een antwoord in abstracto kan niet gegeven worden.

In een geval dat aan de Commissie ter advies werd voorgelegd, ging het om een verrichting die afgesloten was onder beding van instemming of goedkeuring door de overheid. Ter zake heeft de Commissie een onderscheid gemaakt al naar gelang de bevoegde

overheid over een discretionaire dan wel over een gebonden bevoegdheid beschikte. In het eerste geval heeft de onderneming geen enkele zekerheid over de beslissing die getroffen zal worden en staat zij werkelijk voor een voorwaardelijke verrichting, vermits de uitwerking van de overeenkomst gebonden is aan een toekomstige onzekere gebeurtenis. In het tweede geval, in de hypothese dat de overeenkomst aan alle wettelijke en reglementaire vereisten voldoet om goedgekeurd te worden en de onderneming derhalve zeker is dat ze de goedkeuring zal bekomen, moet de verrichting als definitief beschouwd worden en moet ze in de jaarrekening van het betrokken boekjaar verwerkt worden.

Wanneer de voorwaarde waarvan de vervulling onzeker was, in vervulling gaat na de vaststelling van de jaarrekening van het boekjaar tijdens hetwelk de verrichting afgesloten werd, kan omwille van het definitieve karakter van een goedgekeurde jaarrekening, boekhoudkundig de retroactieve werking van de vervulling van de voorwaarde niet teruggaan tot de datum waarop de overeenkomst werd afgesloten. De verrichting moet derhalve toegerekend worden aan het laatste niet definitief afgesloten boekjaar. In dit geval krijgt de dwingende bepaling van het boekhoudrecht (afzondering van de boekjaren) de bovenhand op de suppletieve regel vervat in artikel 1179 van het Burgerlijk Wetboek.