COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2016/14 – Bestellingen in uitvoering: wijzigingen door het koninklijk besluit van 18 december 2015

Advies van 7 september 2016[1]

I. Inleiding
II. Achtergrond en regeling vóór 1 januari 2016
III. Regeling voor boekjaren die aanvangen na 31 december 2015
A. Algemeen
B. Toepassingsvoorwaarden
C. Vermeldingen in de toelichting

I. Inleiding

1. Het koninklijk besluit van 18 december 2015 tot omzetting van Richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013 van het Europees Parlement en van de Raad betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad[2], heeft een wijziging aangebracht aan de bijzondere regels betreffende bestellingen in uitvoering.[3] Deze wijziging betreft uitsluitend de presentatie in de balans en niet de inresultaatname.[4]

2. Op grond van het nieuw ingevoegde lid 2 van artikel 71 KB W.Venn. mogen onder bepaalde voorwaarden in de jaarrekening de bestellingen in uitvoering rechtstreeks worden gecompenseerd met de ontvangen vooruitbetalingen per overeenkomst, waarbij ofwel het debetsaldo wordt gepresenteerd als bestelling in uitvoering ofwel het creditsaldo wordt gepresenteerd als ontvangen vooruitbetaling.

II. Achtergrond en regeling vóór 1 januari 2016

3. Bij langlopende bestellingen in uitvoering wordt vaak contractueel voorzien dat de leverancier tussentijdse voorschotten kan factureren aan de afnemer. Dergelijke voorschotten, die aan de hand van de staat van de vordering van de werken worden gefactureerd, worden als ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen behandeld en zodoende opgenomen onder de schulden op ten hoogste een jaar aan de passiefzijde van de balans.[5]

4. Sinds 2004 kent de Minister van Economie aan de ondernemingen die lid zijn van de Bouwunie en de Confederatie Bouw een collectieve afwijking toe waardoor zij in de weergave van de jaarrekening de bedragen van de balansrubrieken Bestellingen in uitvoering en Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen kunnen verrekenen per overeenkomst. De afzonderlijke opname in de balans van deze twee rubrieken zou immers het liquiditeits-, solvabiliteits- en rentabiliteitscijfer van de betrokken ondernemingen negatief en doorslaggevend kunnen beïnvloeden en eventueel een concurrentienadeel kunnen veroorzaken tegenover de buitenlandse ondernemingen die wensen deel te nemen aan de openbare aanbestedingen. Ondernemingen die actief zijn in andere sectoren dienen eveneens gelijkaardige, doch individuele aanvragen tot afwijkingen in.[6]

III. Regeling voor boekjaren die aanvangen na 31 december 2015

A. Algemeen

5. Het koninklijk besluit van 18 december 2015 beoogt om vanaf nu aan alle vennootschappen, ongeacht hun activiteitssector, de mogelijkheid te bieden om een dergelijke compensatie te verrichten.[7]

6. Op deze wijze wil de Regering overheidsaanbestedingen toegankelijker maken voor de meestal niet fors gekapitaliseerde KMO's.[8]

7. Aangezien de bepalingen van het koninklijk besluit van 18 december 2015 toepassing vinden op de boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2016, kan de voorstellingswijze van artikel 71, tweede lid KB W.Venn. slechts voor het eerst toegepast worden met betrekking tot de balansvoorstelling in de jaarrekeningen die betrekking hebben op boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2016.[9]

B. Toepassingsvoorwaarden

8. Van de bij artikel 71, 2de lid KB W.Venn. toegestane compensatie kan worden gebruik gemaakt, op voorwaarde dat het bestellingen in uitvoering betreft zoals wordt gedefinieerd door art. 95, § 1, Vl. B. KB W.Venn.:

“Onder die post worden opgenomen:

a. het onderhanden werk dat voor rekening van een derde op bestelling wordt uitgevoerd en waarvoor nog geen oplevering is geschied;
b. de goederen in bewerking die voor rekening van een derde op bestelling worden gemaakt en die nog niet werden geleverd, tenzij het gaat om seriewerk;
c. dienstprestaties die voor rekening van een derde op bestelling worden uitgevoerd en die nog niet werden geleverd, tenzij het gaat om een standaardtype van dienstprestaties.”

9. De Commissie benadrukt dat de toegelaten compensatie enkel de balansvoorstelling betreft van de posten Bestellingen in uitvoering en Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen. Dit houdt in dat per afzonderlijk project[10] na opmaak van de eindinventaris een rechtstreekse (door afboeking en dus niet via resultatenrekening) saldering wordt toegepast van de bestellingen in uitvoering en de daarop ontvangen vooruitbetalingen, ongeacht de toegepaste winsttoerekeningsmethode (met name de completed contract methode of de percentage of completion methode).[11]

10. De Commissie wenst te benadrukken dat de compensatie per project dient te gebeuren en niet voor de globaliteit als loutere compensatie tussen de totale post Bestellingen in uitvoering op het actief en Ontvangen vooruitbetalingen op het passief van de balans.

Een project kan omschreven worden als een specifiek onderhandelde overeenkomst voor de constructie van een actief of combinatie van activa die qua ontwerp, technologie, functie of uiteindelijk doel of gebruik nauw samenhangen of onderling afhankelijk zijn.[12]

11. Bij het begin van het nieuwe boekjaar wordt de saldering tegengeboekt en worden de niet-gesaldeerde bedragen terug opgenomen in de afzonderlijke posten Bestellingen in uitvoering en Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen.

12. De Commissie wenst tot slot te benadrukken dat de bij artikel 71, lid 2 KB W.Venn. toegestane compensatie ofwel voor alle projecten wordt toegepast ofwel voor geen enkel project wordt toegepast.[13] De Commissie is van mening dat dit de duidelijkheid van de jaarrekening ten goede komt. Door de vermelding in de toelichting wordt de lezer van de jaarrekening geïnformeerd over de door de onderneming toegepaste voorstellingsmethode. Het al dan niet toepassen van de bij artikel 71, lid 2 KB W.Venn. toegestane compensatie heeft een impact op het balanstotaal en zal dus tevens op overeenstemmende wijze doorwerken bij de berekening van de criteria op grond van de artikelen 15 en 15/1 W.Venn.

C. Vermeldingen in de toelichting

13. De toepassing van deze compensatiemethode moet uitdrukkelijk worden vermeld in de toelichting van de jaarrekening.[14] De Commissie wenst in herinnering te brengen dat bij de eerste toepassing bovendien moet worden toegezien op de naleving van artikel 86 KB W.Venn. waarin wordt bepaald dat een wijziging van voorstellingswijze vermeld en verantwoord moet worden in de toelichting van de jaarrekening over het boekjaar waarin de wijziging wordt ingevoerd.

14. Artikel 71, lid 2 bevat bovendien de verplichting om in de toelichting bij de jaarrekening de bedragen vóór saldering te vermelden, dit zijn de bedragen zoals die normaliter in de rubrieken 37 en 46 zouden te lezen zijn indien de onderneming geen gebruik maakt van de voorstellingswijze zoals toegelaten door artikel 71, tweede lid KB W.Venn.[15]

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 7 juni 2016 ter consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 B.S. 30 december 2015.

3 Artikel 17 van het koninklijk besluit van 18 december 2015 voegt via 1° een lid toe aan artikel 71 KB W.Venn. en is het gevolg van het feit dat België gebruik maakt van de optie zoals omschreven in artikel 6.2 van de Richtlijn.

4 Deze wijziging heeft tot gevolg dat randnummer 24 van het CBN-advies 2012/15 – Bestellingen in uitvoering niet meer van toepassing is.

5 Rekening 46 Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen.

6 Verslag aan de koning bij het koninklijk besluit van 18 december 2015 tot omzetting van Richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013 van het Europees Parlement en van de Raad betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad.

7 De vennootschappen die gebruik maken van deze mogelijkheid zijn evenwel gehouden de brutobedragen vóór saldering te vermelden in de toelichting bij de jaarrekening, zie infra. Met deze regeling maakt België gebruik van de mogelijkheid die in artikel 6.2 van de Richtlijn wordt geboden aan de Lidstaten om dergelijke compensaties toe te laten.

8 Verslag aan de koning bij het koninklijk besluit van 18 december 2015 tot omzetting van Richtlijn 2013/34/EU.

9 Tenzij voorheen aan de onderneming door de Minister van Economie of zijn afgevaardigde een afwijking werd verleend.

10 En dus niet in globo voor alle projecten of bestellingen.

11 Zie CBN-advies 2012/15 - Bestellingen in uitvoering.

12 Zie IAS 11, § 3, tweede lid.

13 Zie artikel 25, §1 KB W.Venn.

14 Artikel 71, lid 3 KB W.Venn.

15 Artikel 71, lid 2 KB W.Venn.