CBN-advies 121/2 - Verlies gedragen door vennoten of derden

Het komt meer voor dat vennoten of derden het verlies van een onderneming helpen dekken of voor hun rekening nemen om de balans aan te zuiveren. Aan de Commissie werden diverse vragen gesteld over de wijze waarop dergelijke tussenkomsten in de jaarrekening tot uiting moeten worden gebracht.

Uit de concrete gevallen die haar ter advies werden voorgelegd is gebleken dat gezien de sterke verscheidenheid terzake een eenvormig antwoord op dergelijke vragen niet mogelijk is. Telkens moet de geschikte boekingswijze immers worden afgeleid uit een onderzoek van de feitelijke gegevens eigen aan elk geval, daarbij steunend op de algemene beginselen van de reglementering.

In een eerste geval wordt het verlies over het boekjaar zoals dit uit de jaarrekening blijkt, eventueel verhoogd met het overgedragen verlies, gedragen door één of meer hoofdaandeelhouders of door alle vennoten, of ook nog door beheerders of zaakvoerders, soms zelfs door derden. In dit geval heeft men te maken met een verwerking van het resultaat die goedgekeurd werd door de algemene vergadering, zelfs zo deze verwerking een individuele verbintenis veronderstelt van de betrokken perso(o)n(en). Dergelijke verwerking is in feite het omgekeerde van een beslissing tot winstbestemming door de algemene vergadering. Zij moet dan ook normaliter tot uiting komen in de staat van verwerking der resultaten.

De schema's bij het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 bevatten momenteel weliswaar geen post voor dergelijke tenlasteneming door derden. Bij een volgende aanpassing van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 zal de Commissie echter voorstellen om deze leemte op te vullen. Inmiddels hebben de ondernemingen in toepassing van de algemene beginselen die in artikel 3 van het besluit vervat liggen, de mogelijkheid om een dergelijke tenlasteneming te vermelden in de staat van verwerking der resultaten.

Het komt verder geregeld voor - hoofdzakelijk in de sector der publiekrechtelijke ondernemingen, doch ook elders - dat de overheid, krachtens wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen of op grond van contractuele verbintenissen, ertoe gebracht wordt bepaalde verliezen te dekken. Nu eens dient deze tussenkomst om een eigenlijk bedrijfsverlies te dekken, dan weer heeft zij betrekking op het totaal der bedrijfs- en financiële resultaten; in nog andere gevallen is zij gekoppeld aan andere criteria.

In al deze gevallen heeft de Commissie geadviseerd dat wanneer in toepassing van de betrokken wettelijke, bestuursrechtelijke of contractuele bepalingen, de verplichting tot aanzuivering op bepaalde elementen uit de resultatenrekening slaat en niet op het saldo ervan, deze tussenkomsten als opbrengsten in de resultatenrekening moeten worden geboekt, op een plaats en onder een benaming die de werkelijke draagwijdte van de tussenkomst het best weergeven. Meestal is een verduidelijking in de toelichting geboden.

Het gebeurt ook dat om de financiële toestand van een onderneming te saneren en te vermijden dat een met verlies afgesloten resultatenrekening moet worden voorgelegd, de vennoten - voor balansopstelling -het betrokken verlies geheel of gedeeltelijk overnemen. Deze overname kan rechtstreeks gebeuren, bij voorbeeld wanneer de vennoten een inbreng verrichten à fonds perdus (storting in specieën - afstand van schuldvordering - verbintenis tot storting). Dergelijke aanzuivering van verlies door een schenking wordt, in hoofde van de onderneming, aangemerkt als het verwerven van een uitzonderlijke opbrengst wat als dusdanig in de jaarrekening moet worden verwerkt.

Nog vaker gebeurt deze tenlasteneming echter onrechtstreeks, bij voorbeeld door overname van een dubieuze vordering tegen haar nominale waarde, door overdracht van activa tegen voordelige prijs, door afstand van debetinteresten, enz. In dit geval moet de boekhoudkundige verwerking de bedongen overeenkomsten en regelingen weergeven, ook al hebben deze overeenkomsten en regelingen de overname van verliezen tot doel. Het spreekt evenwel vanzelf dat de structuur van de resultatenrekening daardoor niet langer overeenstemt met de werkelijkheid, aangezien noch het effectieve bedrag der opbrengsten en kosten die werden beïnvloed door de verliesovername, noch het bedrag van de uitzonderlijke opbrengst als gevolg van de tenlasteneming, in de resultatenrekening worden tot uiting gebracht. Het is dan ook evident dat de toelichting passende preciseringen daaromtrent moet bevatten, in toepassing van het algemeen beginsel van artikel 3 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976.

Naar het oordeel van de Commissie lijkt het in al deze gevallen geboden tevens in de toelichting de aard en de draagwijdte van de tussenkomst van de derde in de verliezen van de onderneming duidelijk te omschrijven. Aan de lezer van de jaarrekening mag immers niet ten onrechte de indruk worden gegeven dat deze derde ook in de toekomst de verliezen van de onderneming geheel of gedeeltelijk zal blijven dekken.