COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 107/2 - Voorzieningen voor prijsschommelingen - Voorzieningen met een algemeen karakter

Staat het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 toe dat een onderneming voorzieningen zou vormen of handhaven voor prijsschommelingen waaraan de grondstoffen die ze bewerkt en/of de produkten die ze fabriceert onderhevig zijn ?

Naar het oordeel van de Commissie dringt een onderscheid qua behandeling zich op naargelang het gaat, enerzijds, om risico's van ontwaarding of van minderwaarde bij de realisatie van voorraden die op het einde van het boekjaar in de onderneming aanwezig zijn - of die het voorwerp uitmaken van een vaste overeenkomst -, en anderzijds, om de invloed van de prijsevolutie van nog niet door de onderneming verworven grondstoffen, handelsgoederen of produkten op het toekomstig rendement van de onderneming.

Luidens artikel 27 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 worden de voorraden gewaardeerd tegen hun aanschaffingsprijs of tegen de marktprijs op de balansdatum indien deze laatste lager is. Anderzijds kunnen krachtens artikel 31, derde lid, op voorraden aanvullende waardeverminderingen worden geboekt om rekening te houden hetzij met de evolutie van hun realisatie- of marktwaarde, hetzij met de risico's die inherent zijn aan de aard van de betrokken produkten of van de uitgeoefende activiteit. Dezelfde criteria worden gehanteerd bij de vorming van voorzieningen ter dekking van risico's van ontwaarding of van realisatieminderwaarden die op goederen of grondstoffen wegen die aangekocht werden op termijn of waartoe de onderneming zich verbonden heeft ze tegen een vastgestelde prijs aan te kopen. Daaruit volgt dat een waardevermindering slechts kan worden toegepast of dat een voorziening voor prijsschommelingen slechts kan worden aangelegd met betrekking tot voorraden, waarvoor de onderneming het risico draagt als gevolg van een contante aankoop of van een aankoop op termijn. Deze waardeverminderingen en voorzieningen mogen niet worden gehandhaafd in de mate waarin ze op het einde van het boekjaar hoger zijn dan wat vereist is volgens een actuele beoordeling van de minderwaarden, risico's en lasten waarvoor ze aangelegd werden[1].

De waardeverminderingen of voorzieningen voor risico's en lasten die gevormd werden om rekening te houden met de vele onzekerheden die verbonden zijn met de verkoop van voorraden waarvoor de onderneming het risico draagt, moeten beantwoorden aan de algemene criteria vastgesteld in artikel 19 van het besluit, meer in het bijzonder in de leden 1 - 3 en 6 ervan. Het lijkt noch mogelijk noch wenselijk om ter zake nauwkeurige regels vast te stellen daar waar de wetgever heeft willen verwijzen naar algemene beginselen. Nauwkeurige regels zullen slechts kunnen bepaald worden, mits naleving van de hogervermelde beginselen, door het beheersorgaan van de onderneming en onder zijn verantwoordelijkheid.

De onzekerheden daarentegen betreffende de algemene voorwaarden waaronder de onderneming haar activiteit zal uitoefenen tijdens de volgende boekjaren - en meer bepaald de prijzen waartegen zij haar grondstoffen zal aankopen en ze na bewerking zal verkopen - zijn geen risico's waarvoor een voorziening voor risico's en lasten kan aangelegd worden; inderdaad betreft het hier onzekerheden die betrekking hebben niet op afgelopen boekjaren maar op toekomstige boekjaren en die, mede wat betreft hun mogelijk voorval, nauwelijks definieerbaar zijn.

Daarenboven moet krachtens de algemene beginselen vastgelegd in de artikelen 18 en 19 van het besluit, aangenomen worden dat de vorming of het behoud van voorzieningen met een algemeen karakter of van voorzieningen voor algemene risico's niet toegelaten is. Voorzieningen die niet gevormd worden voor geïndividualiseerde risico's die verband houden met het afgelopen boekjaar of met voorgaande boekjaren zouden aldus krachtens het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 het karakter hebben van gereserveerde winsten; zij moeten bijgevolg ook als zodanig in de jaarrekening worden behandeld.

Om dezelfde redenen is het uitgesloten voorzieningen aan te leggen tot dekking van derwijze onnauwkeurig omschreven risico's of waarvan de regels inzake stijving en aanwending op zo'n vage wijze zijn vastgesteld dat dit eigenlijk zou neerkomen op een volledig gebrek aan regels ter zake. Het is inderdaad belangrijk dat de bepaling van de door het beheersorgaan vastgestelde waarderingsregels van dien aard is dat het mogelijk is de toepassing van de weerhouden criteria in concreto te toetsen.

De onzekerheden en de risico's van algemene aard waarmee de onderneming wordt geconfronteerd, kunnen worden gedekt door de vorming van algemene of bijzondere reserves. In dat geval gaat het om dotaties die, ten aanzien van de resultatenrekening, hun oorsprong vinden in beslissingen tot winstbesteding. Het aanwenden van dergelijke reserves, dat in voorkomend geval geschiedt met inachtneming van hun specifieke aard, maakt een afname uit in de zin van het gedeelte Verwerking der resultaten uit de resultatenrekening.

---

1 Artikel 19, zesde lid.