

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 112/2 - Ontoereikendheid van de afschrijvingen geboekt vóór de inwerkingtreding van het Koninklijk Besluit van 8 oktober 1976

Aan de Commissie werd de volgende vraag gesteld : “Moeten afschrijvingen, waardeverminderingen en voorzieningen wegens risico's met betrekking tot de vroegere boekjaren die echter, bij gebrek aan voldoende rendabiliteit of om fiscale redenen, niet in de loop van die boekjaren werden geboekt, aangerekend worden op de eerste jaarrekening waarop het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 van toepassing is?”

Op de eerste plaats moet er op gewezen worden dat het besluit van 8 oktober 1976 geen terugwerkende kracht heeft. Het beoogt derhalve niet de jaarrekeningen die werden opgesteld vóór de eerste jaarrekening waarop het besluit krachtens artikel 48 van toepassing is. Het heeft daarentegen voor de voorgaande boekjaren ook niet de bepalingen opgeheven van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen met betrekking tot de verplichting om de nodige afschrijvingen te boeken.

Vervolgens is het evident dat, zowel onder het besluit van 8 oktober 1976 als vroeger, de patrimoniale toestand van de onderneming zoals die voortvloeit uit de inventaris en de balans, niet mag worden overschat door een overwaardering van de activa of een onderwaardering van de passiva. De burgerlijke en strafrechtelijke aansprakelijkheid van het beheersorgaan zou op het spel komen te staan door een dergelijke overschatting, ook al zou die voortvloeien niet uit een ontoereikendheid van de afschrijvingen, waardeverminderingen en voorzieningen met betrekking tot een boekjaar en ten laste daarvan geboekt maar wel uit afschrijvingen, waardeverminderingen en voorzieningen met betrekking tot vroegere boekjaren en die niet zouden zijn geboekt.

Naar de mening van de Commissie moet het beheersorgaan, dat verantwoordelijk is voor het opmaken van de jaarrekening, uitmaken of op de balans opgemaakt vóór die waarop het besluit van oktober 1976 voor het eerst van toepassing is, de waarde waarvoor de tegoeden, schulden en verbintenissen van de onderneming voorkwamen in de inventaris, beantwoordde aan de principes van oprechtheid, voorzichtigheid en goede trouw. In geval van overwaardering van het actief of onderwaardering van het passief in deze balans, zal die toestand in elk geval rechtgezet moeten worden ten laste van het daaropvolgende boekjaar.

Als daarentegen, ondanks het niet boeken in de loop van vroegere boekjaren van afschrijvingen, de gebruikswaarde van de vaste activa bij het begin van dat eerste boekjaar niet lager is dan hun boekhoudkundige waarde, dan heeft het feit dat het hierboven vermelde besluit geen terugwerkende kracht heeft, tot gevolg dat er geen verplichting is om ten laste van dat eerste boekjaar de afschrijvingsdotaties te boeken die op de vroegere boekjaren zouden hebben gewogen als het in uitvoering van artikel 15 van het besluit aangenomen plan op die boekjaren toegepast ware geweest.

In dit verband wordt, ten aanzien van de verantwoordelijkheid van het beleidsorgaan, het belang onderstreept van de vermelding in de toelichting, overeenkomstig artikel 15 van het besluit, van de aangenomen waarderingsregels en, overeenkomstig artikel 47, van de wijzigingen die aan de waarderingsregels werden gebracht, in de eerste jaarrekening waarop het koninklijk besluit van toepassing is. Diezelfde principes gelden voor de oprichtingskosten; luidens het besluit moeten die worden afgeschreven met tranches van ten minste 20 %.

Als deze kosten enig nut blijven houden voor de activiteit van de onderneming, mogen ze in de opeenvolgende boekjaren worden afgeschreven ten belope van minimaal 20 %. Als ze daarentegen geen nut meer hebben voor de toekomstige activiteit van de onderneming, mogen ze niet op het actief behouden blijven.