# CBN-advies 7-4 - Opmaken van de inventaris

Overeenkomstig artikel 9, §1 van de wet van 17 juli 1975 moet elke onderneming ten minste eens per jaar, omzichtig en te goeder trouw, de nodige opnemingen, verificaties, onderzoekingen en waarderingen verrichten om op een door haar gekozen datum de inventaris op te maken van al haar bezittingen, vorderingen, schulden en verplichtingen van welke aard ook, die betrekking hebben op haar bedrijf en op de middelen daaraan verstrekt. Nadat de rekeningen in overeenstemming zijn gebracht met de gegevens van de inventaris, worden zij samengevat in de jaarrekening.

Deze tekst wijst zeer duidelijk op het verband tussen de inventaris en de jaarrekening. De inventaris is een essentieel verantwoordingsstuk voor de jaarrekening.

Bij de ondernemingen die wettelijk verplicht zijn een volledige boekhouding te voeren of die de facto een dergelijke boekhouding voeren, heeft de inventaris tot doel het getrouwe karakter na te gaan van de saldi van de rekeningen zoals deze voortspruiten uit de inschrijving tijdens het boekjaar van alle verrichtingen van de onderneming en dit vooraleer deze saldi worden verwerkt in de jaarrekening. In deze ondernemingen moet dus worden nagegaan of er op de datum van de jaarafsluiting overeenstemming bestaat tussen de gegevens uit de boekhouding, de inventaris en de jaarrekening.

De saldi van de rekeningen die zijn vervat in de jaarrekening vinden hun verantwoording zowel in de inventarisopnemingen en -waarderingen als in de verantwoordingsstukken. Bij deze ondernemingen zou het dus niet opgaan dat de jaarrekening eenvoudig een samenvatting zou zijn van de gegevens uit de boekhouding zonder gesteund te zijn op een inventaris. Anderzijds mag de jaarrekening ook geen synthese zijn van de inventaris alleen, zonder verband met de boekhouding en dit met al de gestrengheid eigen aan de boekhouddiscipline.

Bij de zeer kleine ondernemingen bedoeld bij artikel 5 van de wet (de natuurlijke personen die koopman zijn, de vennootschappen onder gemeenschappelijke naam of de eenvoudige commanditaire vennootschappen met een jaaromzet die 500.000 euro of 620.000 euro niet overschrijdt) is de toestand verschillend. Maken zij gebruik van de hun door de wet geboden mogelijkheid een eenvoudige boekhouding te voeren beperkt tot drie dagboeken zonder rekeningenstelsel, dan vloeit de jaarrekening rechtstreeks voort uit de inventarisopname. Deze zal uiteraard steunen op de in de dagboeken opgenomen gegevens.

Artikel 9, §1 bepaalt tevens dat de inventaris betrekking heeft op alle vermogensbestanddelen van de onderneming, met name op alle bezittingen en vorderingen en alle schulden en verplichtingen. Het zou bijgevolg strijdig zijn met de wet indien de inventaris zou worden beperkt tot de activa of zelfs tot bepaalde activa of indien in de inventaris niet zouden worden begrepen de verplichtingen en potentiële risico's die voor de onderneming kunnen ontstaan of de eventuele verhaalrechten die zij zou kunnen laten gelden.

Hierbij kan ook worden aangestipt dat de inventaris tweeërlei aspecten vertoont : enerzijds is er het materiële aspect : de opname van activa en passiva; anderzijds is er het beoordelingsaspect : de vaststelling van de waarde die aan de verschillende vermogensbestanddelen moet worden toegekend, de boeking van waardecorrecties, afschrijvingen en voorzieningen.

Brengt de band die door de wet wordt gelegd tussen de inventaris en de jaarrekening met zich mee dat de inventaris moet worden opgemaakt op de datum van de jaarafsluiting? Aan de Commissie werden ter zake verschillende vragen gesteld.

Naar het oordeel van de Commissie moet een duidelijk onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds de datum van de inventaris, met name de datum waarop het onderzoek inzake de werkelijke aanwezigheid en de waardering van de vermogensbestanddelen wordt geacht te zijn verricht en anderzijds de datum waarop de fysieke bestandsopname plaatsvindt. De eerste datum moet noodzakelijk samenvallen met de datum van de jaarafsluiting; de tweede datum kan daarvan afwijken voor zover met een voldoende graad van betrouwbaarheid de nodige toevoegingen of afnamen kunnen worden verricht voor de wijzigingen die in de tussenperiode in het vermogen plaatsvonden.

Dit is allereerst het geval voor de activa en passiva die geen wijzigingen ondergaan op korte termijn of waarvan de wijzigingen gemakkelijk kunnen worden gecontroleerd, zoals de materiële, de immateriële en de financiële vaste activa; dit geldt ook voor de vermogensbestanddelen waarvoor de onderneming beschikt over bewijsstukken uitgaande van een derde, zoals banktegoeden, vorderingen en schulden.

Vooral de fysieke bestandsopname inzake de voorraden kan in de praktijk moeilijkheden opleveren.

Bij een onderneming die niet over een uitgebreide voorraadadministratie beschikt, die toelaat inkomende en uitgaande voorraden

en eventueel de industriële verwerking daarvan op te volgen, moet de inventarisopname van de voorraad noodzakelijk worden verricht op de datum van de jaarafsluiting of op een tijdstip dat daarvan niet te ver verwijderd ligt.

Beschikt de onderneming daarentegen wel over een uitgebreide voorraadadministratie, dan kan de voorraadopname gebeuren op een andere datum dan deze van de jaarafsluiting. Deze datum kan worden vastgesteld op een tijdstip voor of na de datum van de jaarafsluiting op voorwaarde dat de voorraadadministratie zo is ingericht dat op basis van de inventaris en na rekening te hebben gehouden met de inkomende en uitgaande voorraden gedurende de tussenperiode, de voorraad kan worden gereconstitueerd die effectief aanwezig was op de datum van de jaarafsluiting.

Voor zover de administratieve opvolging van de voorraad op adequate wijze is geregeld, bestaat er ook geen bezwaar tegen een spreiding van de materiële bestandsopname over het gehele boekjaar, waarbij achtereenvolgens de verschillende voorraadcategorieën worden gecontroleerd en op dat ogenblik op basis van de vaststellingen de nodige kwantitatieve correcties worden doorgevoerd.

In al deze gevallen krijgen de in de wet gebruikte woorden «op de gekozen datum» hun volle betekenis en kan van de fysieke inventaris worden gezegd dat hij vanuit het oogpunt van de kwantitatieve bestandsopname de gegevens uit de boekhouding schraagt.

Tot slot weze nog aangestipt dat welke ook de datum is waarop de fysieke bestandsopname wordt verricht, de waardering steeds moet geschieden op de datum van de jaarafsluiting. Het is inderdaad op dat ogenblik dat de waarde moet worden nagegaan en in aanmerking moet worden genomen.