CBN-advies R100/2 - Aanpassing van het rekeningstelsel van de onderneming

De Commissie ontving verschillende vragen om advies over de implicaties van het koninklijk besluit van 7 maart 1978 met betrekking tot het minimum genormaliseerd rekeningstelsel op de procedures van verwerking en organisatie van de boekhouding van de ondernemingen.

Alvorens hierop in te gaan lijkt het wenselijk kort en bondig de basisbeginselen ter zake in herinnering te brengen.

Krachtens de wet van 17 juli 1975 moeten de ondernemingen over een rekeningstelsel beschikken. Dit rekeningstelsel dient te beantwoorden aan het genormaliseerd stelsel dat bij koninklijk besluit wordt vastgesteld. Het rekeningstelsel van de onderneming moet tevens aangepast zijn aan de behoeften van de onderneming.

De normalisering van de rekeningstelsels werd doorgevoerd door het koninklijk besluit van 7 maart 1978. Zij heeft betrekking op de draagwijdte (de inhoud en de lijst der rekeningen), de voorstelling (de volgorde van de rekeningen) en de codering (de nummering van de rekeningen volgens het decimaal stelsel) van de rekeningstelsels. Het als minimum genormaliseerd rekeningstelsel werd opgebouwd in functie van de schema's van balans en resultatenrekening opgenomen in de bijlage bij het koninklijk besluit van 8 oktober 1976. Bij de uitwerking van dit genormaliseerd rekeningstelsel diende evenzeer het in artikel 5 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 bedoelde verband te worden verwezenlijkt tussen het rekeningstelsel van de onderneming en haar jaarrekening.

De noodzakelijke aanpassing van het genormaliseerd stelsel aan de werkzaamheden van de onderneming wordt in de algemene boekhouding bereikt door een aanpassing van de benaming van de rekeningen, door het aanleggen van onderrekeningen of nog door de toevoeging van bijkomende rekeningen. Zeer dikwijls zal deze aanpassing kunnen geschieden door de invoering van een analytische kostprijsboekhouding. Deze strekt ertoe op de diverse producten alsmede op de diverse productie- en activiteitscentra van de onderneming de betrokken kosten en opbrengsten aan te rekenen die in het genormaliseerd rekeningstelsel naar hun aard geordend zijn.

De vragen om advies die de Commissie ontving gingen hoofdzakelijk uit van ondernemingen die over een rekeningstelsel en een boekhoudkundige organisatie beschikken die ten dele op andere beginselen steunen, en meer bepaald op de rechtstreekse aanrekening van kosten en opbrengsten niet naar hun aard maar naar hun bestemming. Andere vragen gingen uit van succursales en dochterondernemingen van buitenlandse ondernemingen die door hun moedervennootschap verplicht worden genormaliseerde boekhoudkundige procedures na te leven met het oog op de opstelling door deze moedervennootschap van haar eigen jaarrekening of met het oog op consolidatiedoeleinden.

Verschillende aanvragen tot afwijking werden ingediend bij de Minister van Economische Zaken ten einde vrijgesteld te worden van de verplichte toepassing van het genormaliseerd rekeningstelsel. Daarbij werden verschillende redenen aangevoerd : de bestaande boekhoudkundige organisatie van de onderneming geeft voldoening; de aanpassing aan de werkzaamheden van de onderneming moet de doelstellingen van de normalisering primeren; het genormaliseerd rekeningstelsel geeft niet de kostprijs weer van de verschillende producten of werken.

Op advies van de Commissie werden aldus gemotiveerde vragen tot vrijstelling door de Minister niet weerhouden. In de eerste plaats omdat de afwijkingsbevoegdheid waarin artikel 15 van de wet voorziet er zeker niet op gericht is zonder meer een volledige vrijstelling van de verplichte toepassing van deze reglementering toe te staan. Bovendien wilde de wetgever gelijktijdig de normalisering van de rekeningstelsels en hun aanpassing aan de behoeften van de onderneming nastreven waarbij de laatste vereiste, voor wat de algemene structuur van het rekeningstelsel betreft, echter in het verlengde ligt van het eerste. Daarbij wordt niet betwist dat er rekeningstelsels bestaan die op andere beginselen berusten en die volledig - en wellicht nog beter - kunnen voldoen aan de behoeften van de onderneming. Ten slotte is het evident dat de loutere toepassing van het genormaliseerd stelsel op zichzelf niet de kostprijs van de producten tot uiting laat komen. Deze kan echter wel bekomen worden door een verdere uitwerking van het rekeningstelsel.

De vraag werd ook gesteld of een onderneming verder gebruik kan blijven maken van een rekeningstelsel dat niet beantwoordt aan het genormaliseerd rekeningstelsel of haar kosten kan blijven boeken volgens hun bestemming, terwijl daarnaast de rekeningen zouden worden aangelegd, waarin het genormaliseerd rekeningstelsel voorziet en waarop bij het einde van het boekjaar door een in het dagboek opgenomen boeking, het saldo van haar rekeningen zou worden overgedragen. De Commissie is van oordeel dat een dergelijke procedure niet aan de wettelijke vereisten voldoet. De wet schrijft immers voor dat alle verrichtingen van de onderneming worden ingeschreven in of overgebracht naar de rekeningen waarop ze betrekking hebben en meer bepaald in rekeningen die geordend zijn volgens een rekeningstelsel dat beantwoordt aan de bepalingen van het koninklijk besluit van 7 maart 1978.

Er bestaan daarentegen talrijke mogelijkheden om de boekhoudkundige organisatie aan te passen aan de behoeften van de onderneming, van zodra aan de vereisten inzake draagwijdte, voorstelling en codering van het rekeningstelsel voldaan wordt. Zo bepaalt het Verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit van 7 maart 1978 voorafgaat dat er geen bezwaar bestaat tegen het gebruik van meervoudige codering der rekeningen, waarbij een eerste codering zou geschieden op basis van een rekeningstelsel dat beantwoordt aan het genormaliseerd rekeningstelsel, en verdere coderingen in functie van andere criteria zouden doorgevoerd worden.

Niets belet bovendien dat de inschrijving in of de overbrenging naar de rekeningen van het genormaliseerd rekeningstelsel geschiedt op grond van een "vertaling", via een in de computer ingelast conversieprogramma van een primaire classificatie die aan de hand van andere criteria opgebouwd werd en tot andere boekingen leidt. Andere aanpassingstechnieken zijn het gebruik van voor- en achtervoegsels toegevoegd aan de codenummers van het genormaliseerd rekeningstelsel.

Ten slotte wordt in het Verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit van 7 maart 1978 voorafgaat aangestipt dat de klassen 8 en 9 volledig vrij werden gelaten met het oog op een aanpassing van het genormaliseerd stelsel aan de behoeften van de onderneming en in het bijzonder voor het voeren van een analytische kostprijsboekhouding. Het is evenwel duidelijk dat deze verwijzing naar de klassen 8 en 9 niet als limitatief moet worden opgevat.