

RECENTE HERVORMINGEN IN HET BELGISCH BOEKHOUDRECHT EN IN DE INFORMATIEVERWERKING

door

Prof. Dr. E. DE LEMBRE
Directeur van het seminarie accountancy R.U.Gent

TER INLEIDING

Boekhouden, dat we kunnen definiëren als een op een aantal onderstellingen gebaseerd informatiesysteem waardoor gegevens omtrent economische gebeurtenissen in een onderneming verzameld worden, het financieel aspect ervan uitgedrukt wordt, om tenslotte gesynthetiseerd te worden in een getrouwe en relevante jaarrekening, heeft in België zowel als in geheel Europa een merkwaardige evolutie gekend.

Gegroeid uit een eenvoudige techniek van dubbele registratie van ondernemingsgebeurtenissen ten behoeve van de eigenaar of de leiding van de onderneming, is het geëvolueerd naar een techniek die aan derden informatie moet verschaffen over het gebeuren en de financiële toestand. Deze evolutie ging noodzakelijk gepaard met de standaardisering van registratie- en rapporteringsregels, om juist de informatieverzorging verstaanbaar, zeker en getrouw te maken. Deze algemeen aanvaarde regels, meestal ontwikkeld vanuit accountantsorganisaties, volgden in min of meer snelle mate de evolutie in het bedrijfseconomisch denken. De flexibiliteit van de standaardzetting waarborgde juist deze aanpassing.

De steeds verdergaande integratie van de ondernemingen in de maatschappij, alsook de voortdurende internationalisatie van het ondernemingsleven gaf aanleiding tot enerzijds interesse van de wetgever voor de regels die de informatieverzorging beheersen, anderzijds streven naar harmonisatie van de regels van standaardzetting tussen de diverse landen.

De eerste tendens is in België merkbaar door de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van ondernemingen en haar belangrijkste uitvoeringsbesluit van 8 oktober 1976.

De tweede tendens uit zich in de vierde richtlijn EEG (25 juli 1978), die de lidstaten in hun eigen wetgeving moeten inbouwen.

Indien we de Wet van 17 juli 1975 en haar uitvoeringsbesluiten

kunnen omschrijven als een revolutie in de boekhouding in België, omdat voor de eerste maal er een wettelijke codificatie kwam van de algemeen aanvaarde regels van registreren en informatiever-schaffing; dan zijn de aanpassingen van de bestaande wetten en K.B.'s aan de vierde richtlijn eerder te beschrijven als een consolidatie van de opgedane ervaringen met het boekhoudrecht met terzelfdertijd de nodige aanpassingen aan de vierde richtlijn. Dit gebeurde door de wet van 1 juli 1983 ter aanpassing van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van ondernemingen; door het K.B. van 12 september 1983 tot uitvoering van de wet van 17 juli 1975; door het K.B. van 12 september 1983 tot wijziging van het K.B. van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van ondernemingen en door het K.B. van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningenstelsel. Daardoor beschikt België nu over een duidelijk boekhoudrecht dat dikwijls volledig aangepast is aan de vierde richtlijn en als voorbeeld kan gelden voor het buitenland.

Kenmerkend voor dit boekhoudrecht is dat het een zeer goede weergave is van algemeen aanvaarde boekhoudbeginselen, dat het uitermate gedetailleerd is en dat het bijzonder weinig keuzemogelijkheden overlaat. Het creëren van zekerheid omtrent de informatiever-schaffing heeft duidelijk geprimeerd boven het inbouwen van flexibi-liteit om snelle aanpassing aan de verworvenheden van het bedrijfse-conomisch denken mogelijk te maken.

Dit heeft als onmiddellijk gevolg:

— dat de kwaliteit van de informatiever-schaffing aan derden qua zekerheid omtrent het getrouw beeld gestegen is. Dit komt te goede aan de mogelijkheden van financiële analyse zowel per individuele onderneming als sectorieel;

— dat naast deze externe informatiever-schaffing het ontwikkelen van autonome interne informatiever-schaffing — waarbij men andere waarderingsregels en andere rapporteringen nodig voor het beleid gebruikt — versneld wordt. De scheiding tussen de accountant en de beleidsaccount is groter geworden en zal zich versneld voortzetten.

Deze geschetste evolutie mag niet negatief geïnterpreteerd worden. Het boekhoudrecht was en is in België noodzakelijk om de kwaliteit van de externe informatiever-schaffing te verbeteren. Na tien jaar boekhoudrecht kunnen we daar empirisch de resultaten van meten. Gezien nu ook het onderwijs in de boekhouding steeds vertrekt van het boekhoudrecht is te verwachten dat de resultaten toekomstig nog zullen stijgen. Het boekhoudrecht mag echter de evolutie in de

beleidsaccounting niet remmen. Naast externe rapportering blijft interne beleidsrapportering noodzakelijk. Daarnaast moet de externe rapportering voeling blijven houden met de interne en de verworvenheden van deze laatste waar nodig en nuttig integreren in haar rapporteringswijze. Wellicht ligt daar de uitdaging van de toekomstige evolutie van het boekhoudrecht.

Hierna gaan we nu de voornaamste veranderingen veroorzaakt door de wet van 1 juli 1983 en de K.B.'s van 12 september 1983 m.b.t. de boekhouding en de jaarrekeningen van ondernemingen nader behandelen.

Daar het niet de bedoeling is van de inrichters van deze cyclus om dit op een boekhoudtechnische wijze te doen, zullen we dit doen vanuit de algemeen aanvaarde boekhoudprincipes die in de wetgeving vervat zijn.

1. GETROUW BEELD — Het getrouwe beeld wordt expliciet opgenomen in artikel 3 en artikel 4 van het K.B. 8 oktober 1976.

De notie „getrouw beeld” van het vermogen, die financiële positie en het resultaat van de onderneming wordt niet nader verklaard. Binnen de accountancy literatuur omvat dit een geheel van principes zoals juiste waardering, continuïteit, volledigheid, niet-compensatie, verantwoordingsstukken, toerekening, objectiviteit, voorzichtigheid, bestendigheid,... die moeten voldaan worden en waaruit het getrouw beeld volgt.

Er kan dus gesteld worden dat de opvolging van de bepalingen van het K.B. leidt tot het geven van een getrouw beeld. Het opgelegde balansschema geeft een getrouw beeld van de bezittingen, de schulden en het eigen vermogen op de dag dat de boekhouding afgesloten wordt; het opgelegde schema van de resultatenrekening geeft een getrouw beeld van de aard en het bedrag van de kosten en opbrengsten; het opgelegde schema van toelichting geeft een getrouw beeld van de rechten en de verplichtingen.

Merken we op dat ingeval de opgelegde schema's en/of de regels naar dewelke ze opgemaakt worden in bijzondere gevallen geen getrouw beeld zouden geven de onderneming deze *moet* aanpassen (art. 9 veranderingen in de rubrieken van de balans, art. 10 veranderingen in de resultatenrekening, art. 16 verandering in de opgelegde waarderingsregels, art. 4 aanvullende inlichtingen in de toelichting).

Het opgelegde schema van de toelichting werd trouwens aangevuld met een reeks van rechten en verplichtingen die relevant geacht kunnen worden:

— het bedrag van de schulden van derden gewaarborgd door de onderneming met afzonderlijke vermelding van de door de onderneming geëndosseerde handelseffekten in omloop, van de door de onderneming getrokken of voor aval getekende handelseffecten en van de overige schulden van derden, alsmede het maximumbedrag ten belope waarvan andere verplichtingen van derden door de onderneming gewaarborgd zijn;

— zakelijke zekerheden die door de onderneming werden gesteld of onherroepelijk beloofd op haar eigen activa als waarborg voor eigen schulden en verplichtingen eensdeels en voor schulden en verplichten van derden andersdeels, met volgende vermeldingen:

— wat de hypotheken betreft, de boekwaarde van de bezwaarde activa en het bedrag van de hypothecaire inschrijving;

— wat het pand op het handelsfonds betreft, het bedrag van de inschrijving;

— wat het pand betreft op andere activa, de boekwaarde van de in pand gegeven activa;

— wat de zekerheden betreft op nog door de onderneming te verwerven activa, het bedrag van de betrokken activa;

— de goederen en waarden gehouden door derden in hun naam maar ten bate en op risico van de onderneming, voor zover deze goederen en waarden niet in de balans zijn opgenomen;

— de goederen en waarden gehouden door derden in hun naam maar ten bate en op risico van de onderneming, voor zover deze goederen en waarden niet in de balans zijn opgenomen;

— de belangrijke verplichtingen tot aan- of verkoop van vaste activa, uitgesplitst naar verplichtingen tot aankoop en verplichtingen tot verkoop;

— het bedrag van de termijnverrichtingen, met afzonderlijke vermelding van het bedrag der gekochte (te ontvangen) goederen, van de verkochte (te leveren) goederen, van de gekochte (te ontvangen) deviezen en van de verkochte (te leveren) deviezen;

— inlichtingen betreffende de technische waarborgen verbonden met reeds gepresteerde verkopen en diensten;

— inlichtingen betreffende belangrijke hangende geschillen en andere belangrijke verplichtingen die hierboven niet zijn bedoeld;

— indien ten behoeve van de personeels- of directieleden van de onderneming is voorzien in een aanvullend rust- en overlevingspensioen, een beknopte beschrijving van de desbetreffende regeling met opgave van de maatregelen die de onderneming heeft genomen om

de daaruit voortvloeiende kosten te dekken. Wat de pensioenen betreft die door de onderneming zelf worden gedragen wordt het bedrag geschat van de verplichtingen die voortvloeien uit reeds gepresteerd werk met een korte beschrijving van de wijze waarop dit bedrag wordt berekend.

De zorg voor het getrouw beeld blijkt ook nog uit andere bepalingen, waarbij men in de toelichting informatie moet verschaffen over gevolgde waarderingsregels of over waarden in de balans die niet overeenstemmen met marktwaarden. Volgende voorbeelden zijn hiervoor aanduidend:

— artikel 15: De toegepaste waarderingsregels moeten worden toegelicht. „Deze toelichting moet voldoende nauwkeurig zijn zodat inzicht wordt verkregen in de toegepaste waarderingsmethoden”;

— artikel 28, § 2: Wanneer de toegepaste regels inzake fiscale afschrijvingen maakt dat aanzienlijk sneller afgeschreven wordt dan economisch verantwoord is, zal men in de toelichting vermelden het verschil tussen de fiscale afschrijving en de bedrijfseconomische afschrijving, alsook het verschil tussen de cumul van de reeds geboekte afschrijvingen en wat dit zou zijn onder toepassing van de bedrijfseconomische afschrijvingen;

— artikel 33: Wanneer bij de voorraadwaardering de toepassing van bv. het Lifo-stelsel maakt dat de waarde van de voorraden aanzienlijk afwijkt van de marktwaarde op balansdatum, dan moet men dit verschil toelichten;

— toelichting XV: Indien de geraamde belastingen ontstaan uit een belastbare winst die in aanzienlijke mate verschilt van de in de resultatenrekening voorgestelde winst moeten de belangrijkste oorzaken hiervan toegelicht worden.

2. ONDERNEMINGSSENTITEIT — Om een boekhouding te kunnen voeren moet men nauwkeurig definiëren wat als onderneming gedefinieerd wordt. Hierin zijn de volgende veranderingen gekomen:

A. Art. 1, 4 van de Wet 17 juli 1975

„de instellingen... al dan niet met eigen rechtspersoonlijkheid die, met of zonder winst oogmerk, een commercieel, financieel of industrieel bedrijf uitoefenen en waarop dit hoofdstuk, per soort instellingen, van toepassing wordt verklaard door een K.B.”.

Deze uitbreiding is nog niet effectief omdat op dit moment er nog geen enkel K.B. dienaangaande uitgevaardigd is.

B. Art. 12 van de Wet 17 juli 1975

Waar vroeger alleen de ondernemingen die meer dan 25 mio balans-totaal, of meer dan 50 mio omzet buiten B.T.W., of meer dan 50 werknemers hadden onder het K.B. vielen is dit nu uitgebreid tot *alle* ondernemingen die niet voldoen aan de definitie van kleine onderneming gegeven in artikel 5.

Dit betekent een aanzienlijke uitbreiding tot de middelgrote ondernemingsklasse.

Wel wordt een beperkt schema voorgesteld voor de ondernemingen die niet meer dan een van de volgende drie criteria overschrijden — 70 mio balanstotaal, 145 mio omzet buiten B.T.W., 50 werknemers met een maximum van 100 werknemers. Dit betekent dat, zo er alleen overschrijding is van het criterium betreffende het aantal werknemers, doch die overschrijding is meer dan 100, dan het volledig schema moet worden toegepast.

Deze maatregel is echter alleen van belang voor de presentatie van de balans, de resultatenrekening en de toelichting. Alle andere bepalingen zijn integraal van toepassing voor de middelgrote ondernemingen.

C. Ondernemingen uit de verzekeringssector die niet vallen onder het K.B. 8 oktober 1976, noch onder het K.B. van 12 november 1979 met betrekking tot de jaarrekening van verzekeringsondernemingen worden door artikel 41 van het K.B. 8 oktober 1976 onderworpen aan dit laatste.

Vermelden we ten slotte dat de berekening van de criteria gebeurt op geconsolideerde basis, en de uitkomst ervan van toepassing is op elk van de ondernemingen die in de consolidatie opgenomen zijn.

3. UITDRUKKING IN GELDWAARDE — Het principe dat alle verrichtingen in geld uitgedrukt moeten worden, wordt aangevuld door het expliciet stellen dat als monetaire eenheid de *Belgische frank* genomen moet worden (art. 2 K.B. 8 oktober 1976).

Dit lijkt logisch maar introduceert het probleem van de conversie van vreemde valuta naar de Belgische valuta. De criteria en methodes waardoor deze conversie en translatie gebeurt worden niet door het K.B. voorgeschreven. Men laat de ondernemingen de vrije keuze tussen de bestaande systemen, maar vraagt dat in de toelichting op een duidelijke wijze aangegeven zou worden welke gekozen worden, en hoe de koersverschillen daarbij behandeld worden (art. 36 K.B. 8 oktober).

De geldswaarde die gebruikt wordt is de nominale waarde. Liet het

vroegere K.B. de vervangingswaarde toe, hetgeen een partiële methode was om de nominale waarde te converteren in een reële waarde, dan wordt dit door de verandering afgeschaft. De motivering blijkt te zijn enerzijds het geringe succes van deze mogelijkheid in de periode 1976-1983, anderzijds het niet bestaan van een internationale doctrine terzake. Niets belet echter de onderneming naast de jaarrekening in nominale frank, in de toelichting informatie te geven omtrent de vervangingswaarden en/of inflatiewaarden.

Tenslotte wijzen we erop dat wanneer er zich in de onderneming gebeurtenissen voordoen waarvan het monetair impact aleatoir is (niet met voldoende zekerheid kan berekend worden) het K.B. opteert deze uit de balans en de resultatenrekening te weren om ze nader te verklaren en te omschrijven in de toelichting (art. 19 K.B. 8 oktober 1976).

4. BESTENDIGHEID — Aan het principe van de bestendigheid wordt niets gewijzigd. De gekozen waarderegels en andere regels die de boekhouding beheersen moeten van jaar op jaar op dezelfde wijze toegepast worden. Enige verandering kan alleen gebeuren omwille van een economische reden, en moet dan ook in de toelichting nauwkeurig gecommentarieerd worden.

Het gewijzigd artikel 28, § 2 K.B. 8 oktober 1985 illustreert dit voor de geformuleerde afschrijving. „De afschrijvingen... mogen slechts worden teruggenomen, wanneer blijkt dat het daarvoren toegepaste afschrijvingsplan, wegens gewijzigde economische of technologische omstandigheden een te snelle afschrijving tot gevolg had”.

5. CONTINUÏTEIT — Het principe van de continuïteit veronderstelt dat de meting van de waarde van de ondernemingsbezittingen en -schulden kan gebeuren vanuit de veronderstelling dat de onderneming zich kan continueren. Het is een zeer belangrijk principe met uitwerking op alle balansposten en dus op de weergave van de financiële positie. Zodra de continuïteit doorbroken is — het probleem van de ondernemingen in moeilijkheden — moet men overschakelen naar waardering vanuit vermoedelijke realisatiewaarde.

Dit aspect uitgedrukt in artikel 15 K.B. 8 oktober 1985 wordt door de veranderingen geëxpliciteerd in artikel 40 waar men de bijzondere regels geeft inzake situaties van discontinuïteit van de onderneming of van een ondernemingsdeel. Dit artikel handelt over de stopzetting van een onderneming of van een bedrijfsonderdeel, maar ook over de feitelijke situatie dat de onderneming haar activiteiten niet meer

kan voortzetten. In deze gevallen moet de waardering van activa en passiva gebeuren vanuit de vermoedelijke realisatiewaarde en moeten de nodige voorzieningen aangelegd worden voor de kosten die verbonden zijn aan de stopzetting of de sluiting van het onderdeel.

6. VERANTWOORDINGSSTUKKEN — Verantwoordingsstukken zijn als principe belangrijk omdat ze de objectiviteit en de volledigheid van de boekhouding bewerken.

Dit principe was reeds vervat in artikel 6 van de Wet van 17 juli 1975, voor wat de verrichtingen betreft.

Artikel 4 tot en met artikel 9 van het K.B. 12 september 1985 betreffende het houden en bewaren van de boeken kan hier eveneens aangehaald worden, zij het vanuit het standpunt van de boekhouding als geheel.

7. VOLLEDIGHEID — De boekhouding moet het geheel van de verrichtingen, de tegoeden, rechten en verplichtingen, verbintenissen en verantwoordelijkheden opnemen. Artikel 3 van de Wet van 17 juli 1985 alsook artikel 3 van het K.B. 8 oktober 1976 drukken dit duidelijk uit.

De schema's van balans, resultatenrekening en toelichting zijn daarvan een explicitering. Vooral inzake de toelichting moeten we er op wijzen dat de verandering van 12 september 1983 tal van wijzigingen omvat.

Inhoudelijk moeten we er op wijzen dat volledigheid meer is dan alleen het invullen van schema's ze steunt op de onderstelling dat de onderneming alle verrichtingen nauwkeurig registreert en alleen deze verrichtingen voortvloeiend uit de ondernemingsactiviteit. Dit kan alleen door een gedegen administratieve organisatie met funktiesplitsing op alle niveau's.

Voorbeelden van het nastreven van volledigheid waren vroeger de leasingverrichtingen, dit wordt nu verruimd met lijfrente (art. 26, § 2), nominale waarde inzake vorderingen en schulden (art. 27bis).

8. NIET-COMPENSATIE — Niet compensatie is een modaliteit van de volledigheid. Het principe benadrukt dat de aard van de verrichting tot uitdrukking moet komen en niet door compensatie haar specifieke kenmerken verliezen.

Artikel 6 K.B. 8 oktober 1976 legt dit principe vast „Compensatie tussen tegoeden en schulden, tussen rechten en verplichtingen en

tussen kosten en opbrengsten is verboden tenzij in de gevallen voorzien door dit besluit”.

Het wijzigingsbesluit voegt hier niets aan toe, tenzij men artikel 27bis K.B. 8 oktober 1976 vanuit dit standpunt zou motiveren. Wij behandelen dit echter bij voorkeur onder waardering.

9. TOEREKENING VAN OPBRENGSTEN EN KOSTEN AAN EEN PERIODE: REALISATIE EN OVEREENSTEMMING — Dit zeer belangrijk principe betreft het juist toerekenen van alle kosten en alle opbrengsten aan de periode die in aanmerking genomen wordt bij het afsluiten van de jaarrekening. Het steunt enerzijds op de juiste bepaling van het tijdstip waarop een opbrengst als gerealiseerd kan beschouwd worden, anderzijds op de band die gelegd wordt tussen de opbrengsten gerealiseerd gedurende de beschouwde periode en de kosten die erop moeten toegerekend worden, nl. al deze die nodig waren om de opbrengsten te kunnen realiseren.

Uiteraard werd dit zeer belangrijk principe reeds opgenomen in het oorspronkelijke K.B. 8 oktober 1976 (art. 3, art. 12, art. 19, § 3 en § 4, art. 24, § 2,...).

In het wijzigingsbesluit moet vooral gewezen worden op de definitie gegeven voor de overlopende rekeningen van het actief en het passief. Overlopende rekeningen van het actief: „Naast de bedragen bedoeld in art. 27bis, § 4, worden onder deze post opgenomen:

— de over te dragen kosten, d.w.z. de pro rata van kosten die werden gemaakt tijdens het boekjaar of tijdens een vorig boekjaar maar die ten laste van een of meerdere volgende boekjaren moeten worden gebracht;

— de verworven opbrengsten, d.w.z. de pro rata van opbrengsten die slechts in de loop van een volgend boekjaar zullen worden geïnd maar die betrekking hebben op een verstreken boekjaar”.

Overlopende rekeningen van het passief: „Naast de bedragen bedoeld in artikel 27bis, § 2, worden onder die post opgenomen:

— de toe te rekenen kosten, d.w.z. de pro rata van kosten die pas in een later boekjaar zullen worden betaald maar die betrekking hebben op een verstreken boekjaar;

— de over te dragen opbrengsten, d.w.z. de pro rata van opbrengsten die in de loop van het boekjaar of van een vorig boekjaar zijn geïnd, doch die betrekking hebben op een later boekjaar”.

Een bijzonder geval van juiste toerekening wordt door het wijzigingsbesluit aan de orde gesteld in artikel 27bis, § 2, al. 2, nl. de leningen

op afbetaling. De voorgestelde berekening van het over de tijd in winst nemen van de intrest of ten laste nemen van de intrest is deze van de actuariële methode (dit is de toepassing van de reële rente op het bij begin van iedere periode uitstaande saldo).

10. INDIVIDUELE WAARDERING — Dit principe stelt dat voor elk object of groep van objecten geëigende waarderingsregels moeten geformuleerd en toegepast worden.

Het K.B. 8 oktober 1976 heeft de grote verdienste de waarderingsregels zowel algemeen geformuleerd te hebben als specifieke waarderingsregels voorgeschreven te hebben. Dit betekent dat voor de informatieontvanger er grotere zekerheid ontstaan is m.b.t. de wijze waarop waarderungen doorgevoerd worden.

Het wijzigingsbesluit van 12 september brengt hier veel veranderingen en preciseringen.

Waarderingsystemen

Het in het vroegere artikel 35 toegelaten systeem van vervangingswaarde is definitief afgeschaft. Alleen de historische waarde en de geherwaardeerde historische waarde zijn nog van toepassing. De motivering van deze verandering is vooral gelegen in de zeer geringe toepassing van dit stelsel gedurende de periode 1976-1983. Anderzijds wijst men er terecht op dat de internationale accountantspraktijk nog geen eenstemmigheid vertoont omtrent de modaliteiten van vervangingswaarde. Een onderneming die deze informatie relevant vindt, behoudt trouwens de mogelijkheid in een additioneel nummer van de toelichting de vervangingswaarde te geven. De klassieke trend wordt dus bevestigd. Daar waar men in 1976 erkende dat vervangingswaarde een volwaardig alternatief was van getrouwe rapportering, wordt dit nu teruggedrongen tot de toelichting. Vanuit bedrijfs-economisch standpunt is dit te betreuren. Een opening naar rapportering aan vervangingswaarde en ook naar geïnflateerde waarde zou beter overeenstemmen met de bedrijfseconomische bevindingen. Wellicht heeft een nog te bespreken principe, de voorzichtigheid, hier een rol gespeeld.

Historische waarde

— Algemeen

De begrippen aanschaffingsprijs en vervaardigingsprijs blijven in hun algemene definitie ongewijzigd. Het begrip inbrengwaarde (art. 23) wordt nauwkeuriger gedefinieerd. „De inbrengwaarde stemt overeen met de bedongen waarde van de inbreng. Ingeval van bestemming voor of inbreng in een onderneming die geen vennootschap met eigen rechtspersoonlijkheid is, moet onder inbrengwaarde worden verstaan de waarde van de goederen bij de inbreng of de bestemming. De inbrengwaarde mag niet hoger zijn dan de prijs die op het ogenblik van de inbreng of de bestemming voor de aankoop van de betrokken goederen op de markt zou moeten worden betaald. De belastingen en kosten met betrekking tot de inbreng zijn niet begrepen in de inbrengwaarde; indien zij niet volledig ten laste worden gebracht van de resultatenrekening van het boekjaar in de loop waarvan de inbreng is geschied, worden ze opgenomen in de rubriek „Oprichtingskosten”.

— Specifiek financiële kosten als element van de historische waarde

Het wijzigingsbesluit bevestigt in artikel 24 dat de financiële kosten ontstaan uit de financiering van de verwerving van een vast actief geen element zijn van de historische waarde. Wel is toegelaten deze financiële kosten te activeren onder de rubriek „Oprichtingskosten” mits afschrijving over een termijn die niet hoger is dan vijf jaar.

Daarentegen laat artikel 22, § 2 de optie toe — mits vermelding in de toelichting — in de vervaardigingsprijs van de voorraden en de bestellingen in uitvoering waarvan de produktie of de uitvoering meer dan een jaar bestrijkt financiële kosten op te nemen voorzover deze de financiering van de normale produktieperiode of vervaardigingsperiode betreffen en effectief verschuldigd zijn.

— Specifieke vervaardigingsprijs van bestellingen in uitvoering

Conform de internationale standaarden erkent het wijzigingsbesluit dat er een onderscheid is tussen de goederen in bewerking en bestellingen in uitvoering. Bij de eerste soort neemt men vooreerst het productie-initiatief gevolgd door het risico van verkoop; bij de tweede groep is het verkoopsinitiatief voorafgaand aan het productierisico.

Dit verschil uit zich eveneens in de definitie van de vervaardigings-

prijs. Conform artikel 27, § 3 van het K.B. 8 oktober 1976 worden „de bestellingen in uitvoering gewaardeerd tegen vervaardigingsprijzen vermeerderd, naarmate de produktie of werkzaamheden vorderen, met het verschil tussen de in de overeenkomst bepaalde prijs en de vervaardigingsprijs, wanneer dit verschil met voldoende zekerheid als verworven mag worden beschouwd”.

Is dit de algemene regel dan kan men steeds opteren voor alle bestellingen in uitvoering of voor sommige, de vervaardigingsprijzen zonder toerekening van winst te behouden. Uiteraard moet de toelichting de nodige informatie geven over de gevolgde werkwijze.

Geherwaardeerde historische waarde

Het wijzigingsbesluit herformuleert artikel 34 inzake meerwaarde op de vaste activa.

— meerwaarde wordt alleen uitgedrukt op materiële vaste activa en op deelnemingen die tot de financiële vaste activa behoren. De immateriële vaste activa kunnen niet langer geherwaardeerd worden;

— de meerwaarde moet op vaststaande en duurzame wijze bestaan en voortvloeien uit het nut van de activa voor de onderneming. Wanneer de betrokken activa noodzakelijk zijn voor de voortzetting van het bedrijf moet de meerwaarde kunnen gemotiveerd worden vanuit de rendabiliteit van de onderneming of van het bedrijfsonderdeel waarop zij betrekking hebben;

— doordat de meerwaarde nu ook kan bestaan voor activa met een beperkte levensduur, is het logisch dat de regel opgenomen wordt, dat in dit geval deze meerwaarde afgeschreven wordt over de vermoedelijke levensduur van het actief (t.t.z. de nog vermoedelijke levensduur na moment van herwaardering);

— de meerwaarde is niet gerealiseerd, zodat de op het actief uitgedrukte meerwaarde zijn tegenwaarde vindt in een herwaarderingsmeerwaarde op het passief. Voorzover de meerwaarde afgeschreven is, mag het corresponderende deel uit de herwaarderingsmeerwaarde overgeboekt worden naar een reserve;

— bij de incorporatie van de meerwaarde in het kapitaal dringt men aan op de nodige voorzichtigheid, nl. alleen de blijvende meerwaarde (t.t.z. deze die niet afgeschreven moet worden, en na eventuele potentiële belastingsimpact);

— uiteraard moet de meerwaarde tegengeboekt worden wanneer ingeval van gewijzigde omstandigheden de meerwaarde niet meer blijkt aanwezig te zijn.

Bijzondere waarderingsregels

Naast de reeds bestaande bijzondere waarderingsregels (zoals voor leasingverrichtingen) introduceert het wijzigingsbesluit er een aantal nieuwe:

— *herstructureringskosten (art. 24)*: Deze kosten behoren nu tot de rubriek „Oprichtingskosten”. Zij mogen alleen onder de activa opgenomen worden wanneer zij verband houden met een ingrijpende wijziging in de structuur of de organisatie van de onderneming en zij ertoe strekken een gunstige en duurzame invloed te hebben op de rendabiliteit van de onderneming. De opname als actief gebeurt door een terugname uit de bedrijfskosten of de uitzonderlijke kosten. Deze terugname moet op een zichtbare wijze gebeuren.

— *Activa verworven onder lijfrente (art. 26, § 2)*: Het wijzigingsbesluit stelt de regels vast voor de waardering van het actief onder een dergelijk contract verworven. Bij aanschaf is dit het kapitaal dat op het ogenblik van de aanschaffing nodig is om de rente te betalen, in voorkomend geval verhoogd met het bedrag dat bij de aanschaf werd betaald en met de kosten. Daarna volgt het actief zijn eigen leven (afschrijvingen, waardevermeerderingen,...). De tegenpost voor de aanschaffingswaarde is een voorziening die aangepast wordt aan de reeds verrichte betalingen. Stoppen de betalingsverplichtingen en bestaat er nog een restvoorziening dan wordt deze in de winst genomen.

— *Waardering van vorderingen (schulden) aan nominale waarde (art. 27bis)*: Voor de ondernemingen niet behorende tot de financiële sector stelt het wijzigingsbesluit de boeking aan nominale waarde verplichtend voor alle vorderingen niet uitgedrukt door effecten; voor de schulden geldt dezelfde verplichting op uitzondering in het geval van een renteloze schuld. Deze verplichting impliceert dat:

— de rente vervat in de nominale waarde van de vordering of de schuld;

— het verschil tussen de aanschaffingswaarde en de nominale waarde van de vordering;

— het disconto op een vordering (facultatief voor een schuld) die pas na verloop van een jaar moet worden betaald indien het gaat om een renteloze vordering (schuld) of een vordering (schuld) met abnormale lage rente;

moet worden tot uitdrukking gebracht in een overlopende rekening van het passief (van het actief).

Deze overlopende rekening wordt dan pro rata de verlopen tijd in winst (verlies) genomen.

— *Eigen aandelen*: In artikel 13 wordt een regeling voorgeschreven m.b.t. de inkoop van eigen aandelen.

— *Regels inzake afschrijvingen en waardeverminderingen*: Het reeds zeer goed omschreven stelsel in het K.B. van 8 oktober 1976 wordt door het wijzigingsbesluit verduidelijkt in relatie tot de financiële vaste activa en de vlottende activa.

— *Artikel 29 financiële vaste activa*: Ter verduidelijking wordt hier toegevoegd „op de vorderingen, inclusief de vastrentende effecten, die in de financiële vaste activa zijn opgenomen, worden waardeverminderingen toegepast, zo er voor het geheel of een gedeelte van de vordering onzekerheid bestaat over de betaling hiervan op de vervalddag”.

— *Artikel 34, al. 4 vorderingen*: Vorderingen zijn voorwerp van waardeverminderingen „zo er voor het geheel of een gedeelte onzekerheid bestaat over de betaling hiervan op vervalddag. Op deze vorderingen mogen eveneens waardeverminderingen worden toegepast wanneer hun realisatiewaarde op datum van de jaarafsluiting lager is dan hun boekwaarde vastgesteld overeenkomstig artikel 27bis”.

— *Regels inzake voorzieningen voor risico's en kosten*: Het wijzigingsbesluit heeft vooreerst een terminologische verwarring opgeheven. De term voorzieningen wordt nu alleen gebruikt voor het uitdrukken van risico's en kosten die een duidelijk aanwijsbaar voorwerp hebben en die op datum van afsluiting van het boekjaar waarschijnlijk zijn, maar waarvan het bedrag nog niet ondubbelzinnig vaststaat.

Daaronder vallen dus niet „het geraamde bedrag van de belastingen op het resultaat van het boekjaar of van vorige boekjaren; de bezoldigingen, uitkeringen en andere sociale voordelen die in de loop van een volgend boekjaar zullen worden betaald voor diensten die tijdens het boekjaar of tijdens vorige boekjaren zijn verricht”.

11. VOORZICHTIGHEID — Het voorzichtigheidsbeginsel streeft na te beveiligen dat de financiële toestand van de onderneming niet gunstiger dan hij in werkelijkheid is, voorgesteld wordt. Het wijzigingsbesluit voegt hier niets aan toe.

12. OBJECTIVITEIT — Objectiviteit impliceert dat de boekhouding en de waardering steunt op betrouwbare methodes, controleerbare gegevens en beoordelingen vrij van vooroordelen en subjectieve

invloeden. Algemeen gezien kan het K.B. niets meer dan dit principe algemeen stellen. De uitwerking is van meer technische aard. Meer bepaald impliceert dit het opzetten van een degelijke administratieve organisatie met duidelijke bevoegdheidsformuleringen.

13. RELEVANTIE — Een boekhouding is relevant indien zij juist deze informatie geeft die nuttig is voor de ontvanger van de informatie. In zekere mate heeft de wetgever dit bewerkt door vooraf geformuleerde modellen van rapportering verplichtend te stellen. Het opvolgen van deze modellen betekent dat men een wel bepaalde structuur aan de informatie geeft.

Toch gaat het K.B. verder doordat het duidelijk stelt dat indien de opgelegde modellen of de toe te passen waarderingsregels niet voldoen men hiervan moet afwijken of additionele informatie moet geven.

14. PERIODICITEIT — De in de wetgeving opgenomen periodiciteit is deze van het boekjaar.

15. VERGELIJKBAARHEID — Inzake vergelijkbaarheid heeft het wijzigingsbesluit invloed uitgeoefend door het opleggen van schema's nl. volledige en beperkte. Deze schema's voorzien allen in een kolom over het vorige jaar.

16. RAPPORTERING — OPENBAARMAKING — Sedert de wijziging van het boekhoudrecht is de openbaarmaking als volgt geregeld:

— de handelsvennootschappen en de vennootschappen die de rechtsvorm van een handelsvennootschap hebben aangenomen, op uitzondering van de vennootschappen onder firma en de gewone commanditaire vennootschappen waarvan alle vennoten natuurlijke personen zijn;

— de vennootschappen onder firma en de gewone commanditaire vennootschappen waarvan niet alle vennoten natuurlijke personen zijn voorzover zij het volledige schema van jaarrekening moeten volgen;

— de openbare instellingen die een statutaire opdracht vervullen van commerciële, financiële of industriële aard, voorzover zij onderworpen zijn aan het volledige schema van de jaarrekening;

— de instellingen al dan niet met eigen rechtspersoonlijkheid die met of zonder winstoogmerk een commercieel, financieel of industrieel

bedrijf uitoefenen en per soort instelling door een K.B. aan het boekhoudrecht onderworpen worden, voorzover zij het volledige schema van de jaarrekening moeten volgen;

— de vestigingen van buitenlandse rechtspersonen in België volgen de verplichtingen opgelegd aan de Belgische rechtspersonen. Hun openbaarmaking betreft de rekeningen zoals opgemaakt voor hun activiteiten in België te samen met de jaarrekening door het land van herkomst verplichtend gesteld.

Hetgeen openbaar gemaakt wordt is de jaarrekening die moet opgemaakt worden volgens de bepalingen van het K.B. van 8 oktober 1976. Er is dus niet langer een verschil tussen de interne jaarrekening en de externe.

Omwille van de leesbaarheid wordt verplichtend gesteld, de volledige jaarrekening op te maken in 1000 F. De verkorte jaarrekening wordt opgemaakt in F.

ALGEMEEN BESLUIT

De behandeling van de wijzigingen gebracht aan het Belgisch boekhoudrecht illustreren duidelijk de bekommernis de algemeen aanvaarde boekhoudprincipes op een duidelijke wijze op te nemen in de wetgeving.

De wijzigingsbesluiten verduidelijken op vele plaatsen de reeds vroeger genomen standpunten, en passen op andere plaatsen de boekhoudwetgeving aan aan veranderingen in het vennootschapsrecht, of aan evoluties in de accounting-theorie.

De juiste toepassing van het boekhoudrecht door ondernemingen zal bewerkt worden door het invoege treden van de Wet op de hervorming van het revisoraat. De kapitaalvennootschappen die verplicht zijn om de volledige jaarrekening op te maken moeten als commissaris een bedrijfsrevisor aanduiden. Bij uitzondering wordt een jaar uitstel verleent voor alle ondernemingen die geen 50 werknemers tellen, voor zover ze niet tot een groep behoren. Tussen de vele opdrachten die de commissaris-revisor heeft, behoort onder meer uitdrukkelijk in zijn verslag te vermelden of de onderneming de bepalingen van het boekhoudrecht gevolgd heeft.