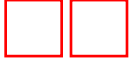


CBN advies 132-1 - LIFO-methode

---



Overeenkomstig artikel 33, eerste lid, van het besluit van 8 oktober 1976 wordt de aanschaffingswaarde van activa met identieke technische of juridische kenmerken bepaald hetzij door individualisering van de prijs van elk bestanddeel, hetzij volgens de methode van gewogen gemiddelde prijzen, hetzij volgens de F.I.F.O.- of de L.I.F.O.-methode.

Aan de Commissie werd gevraagd wat voor de toepassing van deze bepaling onder L.I.F.O.-methode moet worden verstaan.

Vooraf uit de methodes die in de Verenigde Staten en door Amerikaanse ondernemingen worden toegepast blijkt dat onder het L.I.F.O.-concept in werkelijkheid meerdere methodes schuilgaan die uitgaan van verschillende benaderingen maar toch fundamenteel hetzelfde doel nastreven : hoofdzakelijk in een periode van inflatie een beter verband tot stand brengen tussen de prijs van de verkochte goederen en de prijs die voor de aanschaffing of de produktie van deze goederen werd betaald (matching principle) ten einde louter inflatoire resultaten te vermijden.

Zo werden naast de L.I.F.O.-methode die van specifieke goederen uitgaat (specific goods method) met eenzelfde doelstelling voor ogen andere methodes ontwikkeld, monetaire methodes genoemd (monetary L.I.F.O. - dollar value L.I.F.O.) met verschillende variantes (double extension method - link chain method).

Bij deze zogenaamde monetaire methodes is de L.I.F.O.-benadering niet meer gericht op de vaststelling van de specifieke goederen die geacht worden in voorraad te blijven en die bij de inventaris op hun werkelijke aanschaffingsprijs worden gewaardeerd, maar op de vaststelling, via een globale berekening op geïndexeerde basis, van de kostprijs tegen dewelke de opeenvolgende toevoegingen aan de voorraad worden geacht te hebben plaatsgevonden in vergelijking met een referentieperiode. Voor beheersdoeleinden behouden de specifieke goederen hun individueel karakter en worden zij gewaardeerd volgens een andere methode (in de regel F.I.F.O., gewogen gemiddelde prijs of standaard kostprijs). Met het oog op de waardering in de balans en de bepaling van het resultaat, wordt de voorraad echter geboekt tegen de waarde die hij had op het ogenblik waarop de methode voor het eerst werd toegepast, vermeerderd of verminderd met de waarde, berekend op basis van een index, van de opeenvolgende voorraadwijzigingen tijdens elk der volgende boekjaren. Deze waardering geschiedt voor grote categorieën voorraden of zelfs voor de voorraad als geheel genomen. De voorraad wordt aldus niet zozeer meer

beschouwd als een geheel van goederen maar als een geheel van gestockeerde monetaire eenheden en als een op volgende boekjaren overgedragen kost. In deze benadering vermindert de betekenis die moet worden gehecht aan de specifieke goederen om tenslotte te verdwijnen.

Door de groepering van de voorraden in grote categorieën om de L.I.F.O.- correctie te berekenen en de periodische (in beginsel op jaarbasis) toepassing van deze waardering oefenen de wijzigingen in de samenstelling van de voorraden en de verminderingen die de voorraden tijdens het boekjaar ondergaan geen invloed uit op de L.I.F.O.-waarde van deze voorraden. Bovendien kan door het globale karakter van deze waardering de vergelijking tussen de boekwaarde van de voorraden en hun marktwaarde nog slechts op globale wijze plaatsvinden. Dit stelt evenwel geen probleem in een periode van prijsstijging vermits het weinig waarschijnlijk is dat de marktwaarde lager zal komen te liggen dan de boekwaarde van de voorraden.

Bij haar onderzoek heeft de Commissie een duidelijk onderscheid gemaakt tussen de toestand de lege ferenda, dit wil zeggen in het vooruitzicht van een eventuele wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 bij de aanpassing hiervan aan de vierde E.E.G.-richtlijn, en de toestand de lege lata, dit wil zeggen de toepassing van de reglementering in haar huidige staat.

De lege ferenda is het duidelijk dat België moet aansluiten bij de grote trends in de internationale boekhouddoctrine en bij wat algemeen aanvaard of verdedigd wordt in de meeste geïndustrialiseerde landen. Anderzijds moet worden toegegeven dat de monetaire benadering van de L.I.F.O.-methode een eigen logica bevat daar waar zij uitgaat van een meer financiële dan fysische benadering van de voorraad en er meer bepaald naar streeft de louter nominale wijzigingen in de waarde van de voorraad die enkel een gevolg zijn van een stijging van de vervangingswaarde van de voorraad uit het resultaat te weren. Ook op het stuk van de administratieve vereenvoudiging heeft deze benadering niet te ontkennen voordelen.

De Commissie onderzoekt in samenwerking met de door haar opgerichte werkgroep «voorraden» de verschillende aspecten van deze monetaire methodes alsmede de wenselijkheid om deze methodes in België toe te laten. Alvorens terzake aan de Regering verslag uit te brengen zal zij het advies inwinnen van het contactcomité dat in het kader van de vierde E.E.G.-richtlijn werd ingericht met als taak een geharmoniseerde toepassing van de richtlijn in de Lid-Staten van de E.E.G. te bevorderen.

De lege lata, dit wil zeggen voor wat de toepassing van de boekhoudreglementering in haar huidige staat betreft, moet worden vastgesteld dat op het ogenblik waarop de toepassing van de L.I.F.O.- methode werd toegelaten door het besluit van 8 oktober 1976 slechts werd gedacht aan de enige methode die toen in België in de boekhouddoctrine en

in de bedrijfswereld was gekend, met name de specifieke goederenmethode. Dit blijkt reeds uit artikel 33, eerste lid, waarin wordt verwezen naar «de aanschaffingswaarde van activa met identieke technische of juridische kenmerken». Artikel 33 verwijst aldus naar een aanschaffingsprijs en beperkt er zich toe een methode aan te duiden op grond waarvan men op basis van een conventie de goederen bepaalt die geacht worden uit de voorraad te zijn gegaan en vandaar, a contrario, de goederen die geacht worden nog in voorraad te zijn. Deze benadering wordt overigens bevestigd door artikel 18 van het besluit. Krachtens dit artikel wordt elk vermogensbestanddeel afzonderlijk gewaardeerd en zijn de waardeverminderingen specifiek voor de actiefbestanddelen waarop ze betrekking hebben. Ditzelfde artikel laat evenwel toe op actiefbestanddelen met volkomen identieke technische of juridische kenmerken een globale waardevermindering te boeken. Dit sluit meteen uit dat een globale waardevermindering zou worden geboekt op goederen waarvan de technische of juridische kenmerken niet volledig identiek zouden zijn. Verder volgt uit artikel 27 van het besluit, waarin wordt bepaald dat de grondstoffen, verbruiksgoederen, hulpstoffen, fabricaten en handelsgoederen tegen hun aanschaffingsprijs of tegen de eventueel lagere marktprijs op balansdatum moeten worden gewaardeerd, dat de waarde waartegen de verschillende voorraadbestedingen met identieke kenmerken in de inventaris en in de balans zijn opgenomen kan worden bepaald.

De Commissie is derhalve van oordeel dat de verwijzing in artikel 33 naar de L.I.F.O.-methode moet worden geïnterpreteerd rekening houdend met de tekst zelf van dit artikel en de context waarin het in het besluit is opgenomen. Het enkele feit dat in artikel 33 het woord L.I.F.O. wordt gebruikt volstaat niet. Hieruit volgt dat in de huidige stand van het besluit van 8 oktober 1976 de verschillende variantes van de L.I.F.O.-methode slechts toelaatbaar zijn in de mate waarin de door het besluit gestelde vereisten worden nageleefd, meer bepaald inzake het opvolgen en het afzonderlijk waarderen van specifieke goederen, dit wil zeggen van goederen met identieke juridische of technische kenmerken, en de mogelijke toetsing van de aanschaffingsprijs van deze goederen aan hun marktprijs.

Bron : Bulletin CBN, nr. 9, december 1981, p. 18-20