

## COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

### CBN-advies 2016/XXX – Uitzonderlijke resultaten: wijzigingen door het koninklijk besluit van 18 december 2015

#### Ontwerpadvies van 6 juli 2016

#### I. Inleiding

1. Het koninklijk besluit van 18 december 2015 tot omzetting van Richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013 van het Europees Parlement en van de Raad betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad<sup>1</sup>, heeft een aantal wijzigingen aangebracht aan het schema van de resultatenrekening, meer bepaald aan de weergave van de uitzonderlijke resultaten. De uitzonderlijke resultaten worden geschrapt als afzonderlijke rubriek van de resultatenrekening en worden ondergebracht onder de bedrijfsresultaten dan wel de financiële resultaten. Ze worden voortaan aangeduid als *niet-recurrente* resultaten, evenwel zonder dat op inhoudelijk vlak, *i.e.* met betrekking tot de kwalificatie, een wijziging plaatsvindt.<sup>2</sup>

2. De Commissie beoogt in onderhavig advies de wijzigingen met betrekking tot de uitzonderlijke resultaten te verduidelijken voor de boekjaren die aanvangen na 31 december 2015.

#### II. Schema van de resultatenrekening

3. Als gevolg van het nieuwe schema van de resultatenrekening dat is opgenomen als bijlage bij de Richtlijn, is bij de omzetting van deze richtlijn de indeling van de resultatenrekening<sup>3</sup> aangepast. De nieuwe schema's van de resultatenrekening bij de Richtlijn voorzien namelijk geen rubrieken meer voor de uitzonderlijke opbrengsten en de uitzonderlijke kosten. Deze resultaten moeten dus voortaan worden gekwalificeerd, naargelang hun aard, als zijnde bedrijfsresultaten of financiële resultaten.<sup>4</sup>

4. Zowel het volledig schema<sup>5</sup> als het verkort schema<sup>6</sup> van de resultatenrekening ondergaan bijgevolg enkele noodzakelijke aanpassingen aangezien het op basis van de Richtlijn niet langer mogelijk is om het uitzonderlijk resultaat afzonderlijk in de resultatenrekening te vermelden. Om de opbrengsten en kosten met uitzonderlijk karakter te onderscheiden van andere bedrijfsopbrengsten en -kosten of andere financiële opbrengsten en kosten die voortvloeien uit de gewone bedrijfsactiviteit van de vennootschap en opdat de uitzonderlijke resultaten blijvend zichtbaar zouden zijn in de

<sup>1</sup> Hierna: koninklijk besluit van 18 december 2015, *B.S.* 30 december 2015.

<sup>2</sup> Het gaat hier dus om wijziging in de presentatie die gepaard gaat met een wijziging van de benaming.

<sup>3</sup> Zowel de indeling van de resultatenrekening van het verkort schema als deze van het volledig schema.

<sup>4</sup> Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 18 december 2015, *B.S.* 30.12.2015, 80386.

<sup>5</sup> Zie artikel 89 KB W.Venn.

<sup>6</sup> Zie artikel 93 KB W.Venn.

resultatenrekening, worden nieuwe rubrieken ingevoegd die de niet-recurrente aard van deze opbrengsten en kosten benadrukken. Teneinde het onderscheid met het vorige systeem duidelijk te maken, werd bij de omzetting van de richtlijn geopteerd om voortaan de terminologie *niet-recurrent* in plaats van *uitzonderlijk* te hanteren.<sup>7</sup> Dit geldt *mutatis mutandis* voor het microschematische van de resultatenrekening.<sup>8</sup>

5. De Commissie merkt op dat deze wijziging, net zoals ook werd gemotiveerd in het Verslag aan de Koning, slechts de indeling van de resultatenrekening betreft, waarbij de uitzonderlijke resultaten voortaan dienen te worden gekwalificeerd ofwel als bedrijfsresultaat ofwel als financieel resultaat.<sup>9</sup>

### **Voorbeeld**

6. Herstructureringskosten kunnen van verschillende aard zijn: uitzonderlijke afschrijvingen, studiekosten, verhuizingskosten, opzeggingsvergoedingen, kosten voor herscholing van het personeel, aankoop van nieuw materieel, voorzieningen voor kosten, enz. Naar aanleiding van het schrappen van de rubriek uitzonderlijke kosten in de resultatenrekening moeten deze kosten worden geboekt naargelang hun aard als bedrijfskost dan wel als financiële kost. Hun boeking aan de actiefzijde met de bedoeling ze te verdelen over latere boekjaren vindt plaats door ze ondubbelzinnig en globaal in mindering te brengen van respectievelijk de bedrijfskosten of de financiële kosten.<sup>10</sup>

### **Overzicht MAR-rekeningen niet-recurrente resultaten**

<b>Niet-recurrente bedrijfsopbrengsten</b>	
7600	<i>Terugneming van afschrijvingen op immateriële vaste activa</i>
7601	<i>Terugneming van afschrijvingen op materiële vaste activa</i>
7620	<i>Terugneming van voorzieningen voor niet-recurrente bedrijfsrisico's en kosten</i>
7630	<i>Meerwaarde op de realisatie van immateriële en materiële vaste activa</i>
764 tot 768	<i>Andere niet-recurrente bedrijfsopbrengsten</i>
<b>Niet-recurrente bedrijfskosten</b>	
6600	<i>Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op oprichtingskosten</i>
6601	<i>Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op immateriële vaste activa</i>
6602	<i>Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa</i>
6620	<i>Voorzieningen voor niet-recurrente bedrijfsrisico's en kosten</i>
66200	<i>Toevoeging</i>
66201	<i>Besteding (-)</i>
6630	<i>Minderwaarde op de realisatie van immateriële en materiële vaste activa</i>
664 tot 667	<i>Andere niet-recurrente bedrijfskosten</i>
6690	<i>Als herstructureringskosten geactiveerde niet-recurrente bedrijfskosten (-)</i>
<b>Niet-recurrente financiële opbrengsten</b>	
761	<i>Terugneming van waardeverminderingen op financiële vaste activa</i>
7621	<i>Terugneming van voorzieningen voor niet-recurrente financiële risico's en kosten</i>
7631	<i>Meerwaarde op de realisatie van financiële vaste activa</i>
769	<i>Andere niet-recurrente financiële opbrengsten</i>
<b>Niet-recurrente financiële kosten</b>	
661	<i>Waardeverminderingen op financiële vaste activa (toevoeging)</i>
6621	<i>Voorzieningen voor niet-recurrente financiële risico's en kosten</i>
66210	<i>Toevoeging</i>

<sup>7</sup> Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 18 december 2015, B.S. 30.12.2015, 80386.

<sup>9</sup> Zie ook het Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 18 december 2015, B.S. 30.12.2015, 80383.

<sup>9</sup> Zie ook het Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 18 december 2015, B.S. 30.12.2015, 80383.

<sup>10</sup> Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 18 december 2015, B.S. 30.12.2015, 80383.

	<i>66211 Besteding (-)</i>
<i>6631</i>	<i>Minderwaarde op de realisatie van financiële vaste activa</i>
<i>668</i>	<i>Andere niet-recurrente financiële kosten</i>
<i>6691</i>	<i>Als herstructureringskosten geactiveerde niet-recurrente financiële kosten (-)</i>

### **III. Vermelding in de toelichting**

7. Ook in de toelichting van zowel het volledig<sup>11</sup> als het verkort schema<sup>12</sup> van de jaarrekening moeten voortaan het bedrag en de aard van de opbrengsten en kosten van uitzonderlijke omvang of uitzonderlijke mate van voorkomen worden opgenomen op een meer opgedeelde wijze aangepast aan de structuur waarop deze in het aangepaste schema van de resultatenrekening zijn opgenomen onder de niet-recurrente bedrijfs- of financiële resultaten.<sup>13</sup> De Commissie wijst erop dat een uitzonderlijk hoge omzet, bijvoorbeeld tengevolge van een eenmalige zeer grote bestelling, nog steeds onder de rekening 70 *Omzet* moet worden opgenomen.<sup>14</sup> Net zoals voorheen blijft evenwel de verplichting bestaan om, in voorkomend geval, wanneer dit noodzakelijk is om te voldoen aan de vereiste van het getrouwe beeld, aanvullende inlichtingen te verstrekken in de toelichting.<sup>15</sup>

---

<sup>11</sup> Artikel 91 KB W.Venn.

<sup>12</sup> Artikel 94 KB W.Venn.

<sup>13</sup> Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 18 december 2015, B.S. 30.12.2015, 80387 & 80390.

<sup>14</sup> Op grond van de definitie van omzet zoals geformuleerd in artikel 95 KB W.Venn.

<sup>15</sup> Artikel 24 van het KB W.Venn. bepaalt immers dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap. Wanneer de toepassing van de bepalingen van deze titel niet volstaat om te voldoen aan dit voorschrift moeten aanvullende inlichtingen worden verstrekt in de toelichting.