COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2016/24 – Uitzonderlijke resultaten: wijzigingen door het koninklijk besluit van 18 december 2015

Advies van 26 oktober 2016[1]

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[2], 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.[3]

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[4] 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.[5]

4. Zowel het volledig schema[6] als het verkort schema[7] 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

[1] Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 20 juli 2016 ter consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.
[2] Hierna: koninklijk besluit van 18 december 2015, *BS* 30 december 2015.
[3] Het gaat hier dus om wijziging in de presentatie die gepaard gaat met een wijziging van de benaming.
[4] Zowel de indeling van de resultatenrekening van het verkort schema als deze van het volledig schema.
[5] Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 18 december 2015, *BS* 30 december 2015, 80386.
[6] Zie artikel 89 KB W.Venn.
[7] Zie artikel 93 KB W.Venn.

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 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.[8] Dit geldt *mutatis mutandis* voor het microschema van de resultatenrekening.[9] Ook het schema van de resultatenrekening van de geconsolideerde jaarrekening wordt op overeenstemmende wijze aangepast.[10]

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.[11] De Commissie meent dus dat in deze context in de praktijk geen verschil moet worden gezocht tussen de bewoordingen *uitzonderlijk* en *niet-recurrent*.

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.[12]

Overzicht MAR-rekeningen "Niet-recurrente resultaten"

Niet-recurrente bedrijfsopbrengsten	
7600	*Terugneming van afschrijvingen op immateriële vaste activa*
7601	*Terugneming van afschrijvingen op materiële vaste activa*
7620	*Terugneming van voorzieningen voor niet-recurrente bedrijfsrisico's en kosten*
7630	*Meerwaarde op de realisatie van immateriële en materiële vaste activa*
764 tot 768 Andere niet-recurrente bedrijfsopbrengsten	
Niet-recurrente bedrijfskosten	
6600	*Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op oprichtingskosten*
6601	*Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op immateriële vaste activa*
6602	*Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa*
6620	*Voorzieningen voor niet-recurrente bedrijfsrisico's en kosten*
	66200 Toevoeging
	66201 Besteding (-)
6630 Minderwaarde op de realisatie van immateriële en materiële vaste activa	
664 tot 667 Andere niet-recurrente bedrijfskosten	
6690	*Als herstructureringskosten geactiveerde niet-recurrente bedrijfskosten (-)*

[8] Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 18 december 2015, *BS* 30 december 2015, 80386.
[9] Artikel 94/2 KB W.Venn.
[10] Artikel 164 KB W.Venn. en artikel 165 (staat XIV.C) KB W.Venn.
[11] Zie ook Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 18 december 2015, *BS* 30 december 2015, 80383.
[12] Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 18 december 2015, *BS* 30 december 2015, 80383.

Niet-recurrente financiële opbrengsten	
761	*Terugneming van waardeverminderingen op financiële vaste activa*
7621	*Terugneming van voorzieningen voor niet-recurrente financiële risico's en kosten*
7631	*Meerwaarde op de realisatie van financiële vaste activa*
769	*Andere niet-recurrente financiële opbrengsten*
Niet-recurrente financiële kosten	
661	*Waardeverminderingen op financiële vaste activa (toevoeging)*
6621	*Voorzieningen voor niet-recurrente financiële risico's en kosten*
	66210 Toevoeging
	66211 Besteding (-)
6631	*Minderwaarde op de realisatie van financiële vaste activa*
668	*Andere niet-recurrente financiële kosten*
6691	*Als herstructureringskosten geactiveerde niet-recurrente financiële kosten (-)*

III. Vermelding in de toelichting

7. Ook in de toelichting van zowel het volledig[13] als het verkort schema[14] 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.[15] 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.[16] 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 (hetgeen in principe het geval zal zijn bij een uitzonderlijk hoge omzet).[17]

8. De Commissie wenst tot slot in herinnering te brengen dat bij de eerste toepassing, in voorkomend geval, bovendien moet worden toegezien op de naleving van artikel 86 KB W.Venn. waarin wordt bepaald dat een wijziging van voorstellingswijze vermeld en verantwoord moet worden in de toelichting van de jaarrekening over het boekjaar waarin de wijziging wordt ingevoerd. Bovendien mogen, wanneer de bedragen van het boekjaar niet vergelijkbaar zijn met die van het voorafgaande boekjaar, de bedragen van het voorafgaande boekjaar worden aangepast met het oog op hun vergelijkbaarheid; in dat geval worden deze aanpassingen, behalve indien zij onbelangrijk zijn, in de toelichting bij de waarderingsregels vermeld en onder verwijzing naar de betrokken rubriek toegelicht.[18] In dit verband overweegt de Commissie een advies waarbij zal aangegeven worden hoe desgevallend de kolom "Vorig boekjaar" dient te worden aangepast bij de eerste toepassing van de nieuwe wettelijke bepalingen ingevolge het hierboven geciteerde koninklijk besluit van 18 december 2015.

[13] Artikel 91 KB W.Venn.
[14] Artikel 94 KB W.Venn.
[15] Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 18 december 2015, BS 30 december 2015, 80387 en 80390.
[16] Op grond van de definitie van omzet zoals geformuleerd in artikel 95 KB W.Venn.
[17] 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.
[18] Artikel 83, tweede lid KB W.Venn.

Voorbeeld

9. Een onderneming die een boekhouding voert per kalenderjaar en een VKT schema opmaakt en publiceert, en in boekjaar 2015 een meerwaarde van 200.000 heeft geboekt onder de uitzonderlijke opbrengsten, zal in de jaarrekening over het boekjaar 2016 de vergelijkende cijfers met betrekking tot het voorafgaande boekjaar (2015) moeten aanpassen, *i.e*. deze meerwaarde van 200.000 in de kolom met cijfers van het vorige boekjaar opnemen onder de brutomarge, en een passende vermelding maken in de toelichting. De aanpassing van de vergelijkende cijfers dringt zich op omwille van de wijziging van voorstellingswijze, die inhoudt dat voor boekjaren die aanvangen na 31 december 2015 dezelfde resultaten in de resultatenrekening op een andere plaats worden weergegeven dan in de resultatenrekening van het voorgaande boekjaar, hetgeen in dit voorbeeld een impact heeft op de presentatie van de brutomarge van het vorige boekjaar (2015). Het bedrag van de brutomarge dat in de jaarrekening van 2016 is opgenomen met betrekking tot het vorige boekjaar (2015), zal in dit voorbeeld immers 200.000 hoger zijn dan het bedrag dat als brutomarge in de jaarrekening van het boekjaar 2015 gepresenteerd wordt.