

PACIOLI



CBN-advies 2009/9 betreffende de aanvaardingsplicht van afgedankte elektrische en elektronische apparaten

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen publiceerde op 3 september 2009 al haar negende advies van 2009.⁽¹⁾ Onderwerp is de boekhoudkundige verwerking van de Recupelbijdrage. Deze bijdrage is reeds enkele jaren van toepassing, echter hoe die boekhoudkundig moet worden verwerkt is nu door de Commissie toegelicht in haar advies 2009/9.

In haar advies 2009/9 beperkt de CBN zich echter niet tot het voorschrijven van de boekhoudkundige verwerking van de Recupelbijdrage. Vooraleer over te gaan tot de boekhoudverrichtingen, verduidelijkt de CBN eerst klaar en duidelijk de verplichtingen van de verschillende betrokken actoren, met name de beheersorganismen, de producent/invoerder en de distributieondernemingen. Pas in het derde luik van het advies wordt stilgestaan bij de boekhoudkundige verrichtingen voor elk van de aangegeven partijen. Wij lichten de boekhoudkundige verplichtingen van de producent/invoerder en die van distributieondernemingen uit het advies bij de verdere bespreking.⁽²⁾

Huishoudelijke versus professionele elektronische en elektrische apparatuur

Sinds 1 juli 2001 is er in België een aanvaardingsplicht voor elektrische en elektronische apparaten. Met uitzondering voor professionele afgedankte apparatuur die uiterlijk op 13 augustus 2005 op de markt is gekomen, ligt

de verantwoordelijkheid voor het inzamelen en verwerken van deze apparaten bij de producenten of invoerders die in België elektrische en elektronische apparaten op de markt brengen. De producenten of invoerders hebben dus een aanvaardingsplicht.

Zowel in de wetgeving als in het CBN-advies 2009/9 wordt betreffende de aanvaardingsplicht van afgedankte elektrische en elektronische apparatuur een onderscheid gemaakt tussen elektronische en elektrische apparatuur die huishoudelijk dan wel professioneel worden gebruikt. Om te bepalen tot welke categorie de apparatuur behoort, moet gekeken worden naar de aard van de apparatuur en niet wie ze afdankt. Zo geeft de Commissie het voorbeeld van een desktopcomputer. Dat is steeds huishoudelijke apparatuur, ongeacht of het een particulier, dan wel een onderneming is die ze afdankt. Volgens de wettelijke bepalingen zijn de meeste apparatuur trouwens huishoudelijk, met uitzondering van:

- grote, niet-verplaatsbare industriële installaties;
- apparatuur die niet van huishoudelijke aard zijn;
- medische hulpmiddelen;
- automaten.

(1) Advies 2009/9 van 11 maart 2009 betreffende de boekhoudkundige gevolgen van de aanvaardingsplicht inzake afgedankte elektrische en elektronische apparaten. Tekst te consulteren op http://www.cnc-cbn.be/NL/News/2009/NL_New03-09-2009.pdf.

(2) Het aantal beheersorganismen is klein. Voor de boekhoudkundige verwerking bij die organismen verwijzen we naar het origineel advies 2009/9.

In dit artikel volgen we de indeling van het advies 2009/9 van de CBN. We bespreken eerst de huishoudelijke apparatuur.

1. Huishoudelijke apparatuur

Producentenverantwoordelijkheid

Sinds 1 juli 2001 is er in België dus een aanvaardingsplicht voor elektrische en elektronische apparaten, waarbij, zoals gezegd de producenten of invoerders in België de verantwoordelijkheid dragen voor het inzamelen en verwerken van deze apparaten. De producenten of invoerders hebben dus een aanvaardingsplicht. Naast de terugname staan ze wat betreft de huishoudelijke apparatuur ook in voor de organisatie van de milieuvriendelijke verwerking ervan en moeten ze dit bovendien financieren. Dit alles gebeurt meestal via een beheersorganisme dat producenten of invoerders verbindt op basis van het type van goederen dat men produceert of invoert. In totaal zijn er zo'n zeven beheersorganismen die dan weer vertegenwoordigd zijn in de VZW Recupel.

De Recupelbijdrage voor huishoudelijke apparatuur

Financiering van de inzameling en verwerking gebeurt via de zogenaamde Recupelbijdrage. Deze «bijdrage» is dus geen taks of een andere bijzondere belasting, maar een bijdrage in de dienstverlening door het beheersorganisme in het kader van de aanvaardingsplicht. Het beheersorganisme zorgt dus voor de verwerking van de afgedankte apparatuur en wordt hiervoor gefinancierd door de producenten/invoerders op basis van de Recupelbijdrage. Het bedrag van de Recupelbijdrage is per apparaattype verschillend en is afhankelijk van de verwachte kost voor de terugname en verwerking van het apparaat. Bemerkt wel dat het bedrag wordt aangerekend bij het op de markt brengen van het apparaat en dat de producenten/invoerders deze Recupelbijdrage meestal *doorrekenen* aan hun klanten, de distributieondernemingen, waardoor de producenten uiteindelijk niet zelf de last van de Recupelbijdrage dragen. Distributieondernemingen rekenen op hun beurt deze bijdrage door aan de eindconsument. Het is op die manier dus de *eindgebruiker* die de last draagt.

Moet de Recupelbijdrage op de factuur?

De Recupelbijdrage (van huishoudelijke apparatuur) hoeft in principe niet op de factuur. In de praktijk vermelden invoerders/producenten de Recupelbijdrage bij verkoop aan de distributeur wel via een aparte lijn op de factuur. Deze distributeur zal, zoals aangegeven, de bijdrage door-

rekenen aan de consument, de eindgebruiker. De distributeur moet de consument duidelijk informeren over de hoogte van die bijdrage. Echter dat hoeft niet via een afzonderlijke vermelding op de factuur bij verkoop aan de consument. Dat kan evengoed door gebruik te maken van bijvoorbeeld een affiche.

De aangifte door de producent/invoerder

De financiering van de beheersorganismen steunt op de bijdragen door de producenten/invoerders. Deze bijdrage wordt bepaald in evenredigheid van het marktaandeel dat de producent/invoerder vertegenwoordigt. Dit wordt bepaald op basis van de driemaandelijke aangifte die de beheersorganismen ontvangen (uiterlijk op de 20e dag na afloop van het trimester) van de producenten/invoerders. Deze aangifte vermeldt de in het voorgaande trimester op de markt gebrachte elektrische en elektronische apparatuur en geldt als basis voor de facturatie (op het einde van de maand waarin de aangifte wordt ingediend) van het beheersorganisme aan de producent/invoerder voor de verwerking van de afgedankte apparatuur. Bemerkt dat het beheersorganisme het recht heeft om een navordering te doen na afloop van een kalenderjaar. Deze navordering kan gebeuren indien blijkt dat de bijdragen van de producenten/invoerders, de eventuele reserves en de vergoedingen ontvangen voor de dienstverlening niet volstaan om de kosten van het beheersorganisme te dekken. De navordering zal in voorkomend geval gebeuren uiterlijk voor 30 juni van het jaar volgend op het betrokken kalenderjaar.

Boekhoudkundige verwerking bij de producent/invoerder

Zoals aangegeven zal de producent/invoerder meestal op haar verkoopfacturen een aparte lijn voorzien voor de doorgerekende Recupelbijdrage. In dat geval kan de bijdrage ook apart geboekt worden op een subrekening van de rekening 700 Verkopen en dienstprestaties. De CBN stelt voor om de rekening «70.. Bijdragen aanvaardingsplicht» te introduceren. We boeken dus bij de verkoop aan de distributieondernemingen:

400.	Handelsdebiteuren	...	
700.	Aan Verkopen en dienstprestaties		...
70..	Bijdragen aanvaardingsplicht		...
451.	Te betalen btw		...

Uit de boeking mag duidelijk zijn dat de bijdrage gezien wordt als een prestatie van diensten. In het algemeen kan gesteld worden dat het btw-tarief op de bijdrage dat op het goed volgt.

Na het indienen van de kwartaalaangifte ontvangt de producent/invoerder de factuur van het sectorbeheersorgaan. Hij boekt die factuur als volgt:

61..	Diensten en diverse goederen	...	
411.	Terug te vorderen btw	...	
440.	Aan Leveranciers		...

Indien de producent/invoerder een navordering verwacht – als die er komt is dat uiterlijk voor 30 juni – moet dit uit zijn boekhouding af te leiden zijn. Afhankelijk van wanneer de jaarrekening van de producent/invoerder door het bestuursorgaan wordt vastgesteld is de boeking verschillend.

Bij een navordering *na* vaststelling van de jaarrekening door het bestuursorgaan moet een voorziening worden aangelegd:

6370	Voorzeningen voor andere risico's en kosten: toevoeging	...	
163-165	Aan Voorzeningen voor overige risico's en kosten		...

Bij ontvangst van de navorderingsfactuur, wordt die zoals hierboven geboekt en wordt bovenstaande voorziening afgeboekt.

Bij een navordering *voor* vaststelling van de jaarrekening door het bestuursorgaan moet geen voorziening worden aangelegd, maar mag de navordering volgens de CBN als een kost worden geboekt:

61...	Diensten en diverse goederen	...	
444.	Aan Te ontvangen facturen		...

Boekhoudkundige verwerking bij de distributie-onderneming

Zoals u hierboven kon lezen zal de distributieonderneming of eindverkoper bij aankoop van de goederen de Recupelbijdrage aangerekend worden door de producent/invoerder/groothandel. Deze bijdrage wordt gezien als een bijkomende kost die, zoals artikel 36 van het KB/W.Venn. bepaalt, deel uitmaakt van de aanschaffingsprijs. Het betreft dus de boeking van een traditionele aankoop van handelsgoederen:

604.	Aankoop van handelsgoederen	...	
411.	Terug te vorderen btw	...	
440.	Aan Leveranciers		...

Wanneer de goederen door de eindverkoper aan de consument worden verkocht, worden deze verkocht inclusief de Recupelbijdrage. De bijdrage maakt dus integraal deel uit van de verkoopprijs. Bemerkt dat dit bedrag niet (langer) apart op de factuur dient vermeld te staan. De boeking wijkt bijgevolg niet af van een traditionele verkoop:

400.	Handelsdebiteuren	...	
700.	Aan Verkopen en dienstprestaties	...	
451.	Te betalen btw		...

Boekhoudkundige verwerking bij de eindgebruiker

Advies 2009/9 maakt geen melding van de boeking van een aankoopfactuur betreffende elektrische of elektronische apparaten bij een professional. Echter het mag duidelijk zijn dat wanneer de eindgebruiker een professional is de Recupelbijdrage, net als bij de aankoop bij de distributeur, moet worden gezien als een bijkomende kost die deel uitmaakt van de aanschaffingsprijs.⁽³⁾ We boeken dus:

604.	Aankoop van handelsgoederen	...	
411.	Terug te vorderen btw	...	
440.	Aan Leveranciers		...

2. Professionele elektronische en elektrische apparatuur

In het voorgaande hadden we het over de aanbevelingen van de CBN inzake de verplichtingen en de boekhoudkundige verwerking van de Recupelbijdrage voor huishoudelijke elektronische en elektrische apparatuur. In dit tweede deel bekijken we de verplichtingen betreffende de professionele apparatuur. Zoals eerder aangegeven is bij het onderscheid tussen professionele en huishoudelijke apparatuur de aard van de apparatuur determinerend en niet de hoedanigheid van de «afdanker».

De Recupelbijdrage voor professionele apparatuur

Een onderscheid moet gemaakt worden tussen apparatuur die op de markt wordt gebracht uiterlijk op of na 13 augustus 2005.

Betreft het professionele afgedankte apparatuur die *uiterlijk op 13 augustus 2005* op de markt zijn gekomen, dan staat de **eindgebruiker** in voor de kosten van de terugname en de verwerking.

(3) We verwijzen naar Goeminne, S., 2002, «De recyclagebijdrage op elektronische toestellen: boekhoudkundige verwerking bij de eindgebruiker», in *Accountancy Actualiteit*, 20e jaargang, nr. 14, 16 augustus 2002, p. 6-8.

Voor het verwerken van professionele apparatuur op de markt gebracht *na 13 augustus 2005* geldt de zogenaamde **producentenverantwoordelijkheid**. Het is de producent/invoerder die ertoe gehouden is een systeem in te voeren voor de terugname en verwerking van professionele apparatuur. Recupel VZW ontwikkelde hiervoor een concept op maat dat rekening houdt met de eigen kenmerken van de professionele afgedankte apparatuur. Na aansluiting en ondertekening van de toetredingsovereenkomst kan de producent voor de ophaling en verwerking van de afgedankte apparatuur een operator contacteren. Dat gebeurt via VZW Recupel of een sectorbeheersorganisme. Let wel, deze organisaties leveren enkel een administratieve dienstverlening. Ze nemen onder geen beding financiering of logistieke ondersteuning bij de verwerking. De Recupelbijdrage die kopers betalen bij de aankoop van de professionele apparatuur, ook wel de administratieve bijdrage genoemd, dekt in principe enkel deze administratieve kost, terwijl voor huishoudelijke apparatuur ook de verwerking in de bijdrage was opgenomen. De kosten van terugname en verwerking van afgedankte professionele apparatuur vallen ten laste van de producent/invoerder. Eventueel kan hij overeenkomen (bij de prijsonderhandeling van nieuwe apparatuur) dat de gebruiker de kost op zich neemt.

Boekhoudkundige verwerking bij de producent/invoerder

We maakten reeds eerder het onderscheid tussen afgedankte professionele apparatuur op de markt gebracht uiterlijk op of na 13 augustus 2005.

Wat betreft apparatuur op de markt gebracht *uiterlijk op 13 augustus 2005* staat de eindgebruiker in principe in voor de kosten van de terugname en verwerking.

Echter het is mogelijk dat de koper bij de verkoop heeft bedongen dat de kosten wel ten laste van de producent zullen zijn. In dat geval zal de producent/invoerder, in principe vanaf het moment van de invoering van de aanvaardingsplicht, een voorziening aanleggen ten einde de

geschatte toekomstige kosten die voortvloeien uit de latere terugname, te dekken:

6370	Voorzieningen voor andere risico's en kosten: toevoeging	...	
163./165.	Aan Voorzieningen voor overige risico's en kosten		...

Deze voorziening zal op moment van terugname en ontmanteling, dus op het moment dat de kosten werkelijk door de producent/invoerder worden gedragen, worden besteed. De kosten van terugname en ontmanteling worden als volgt geboekt:

61..	Diensten en diverse goederen	...	
411.	Terug te vorderen btw	...	
440.	Aan Leveranciers		...

De boeking van de besteding van de voorziening is dan:

163./165.	Voorzieningen voor overige risico's en kosten	...	
6371	Aan Voorzieningen voor andere risico's en kosten: besteding en terugneming (-)		...

Voor de apparatuur op de markt gebracht *na 13 augustus 2005* zijn de boekingen gelijkaardig aan bovenstaande. De producent/invoerder moet een voorziening aanleggen voor de kosten die zullen gemaakt worden voor aanvaarding en verwerking van de afgedankte apparatuur. Echter hier wordt aan toegevoegd de betaling van de administratieve bijdrage op het moment van het op de markt brengen van de professionele apparatuur:

61..	Diensten en diverse goederen	...	
411.	Terug te vorderen btw	...	
440.	Aan Leveranciers		...

Vervolgens komen we in dezelfde situatie als hierboven weergegeven waarbij een voorziening aangelegd wordt, die wordt teruggenomen wanneer de kosten effectief besteed worden. We verwijzen dan ook naar die boekingen.

Stijn GOEMINNE
Hogeschool Gent