DE VERSCHILPUNTEN TUSSEN

DE IAS / IFRS

EN

DE BELGISCHE BOEKHOUDNORMEN

1. **De jaarrekening volgens IAS/IFRS vergeleken met de Belgische jaarrekening**

De inhoud van de jaarrekening wordt bepaald in IAS 1 ‘Presentation of financial statements’.

Wanneer we IAS 1 erop nalezen, stellen we onmiddellijk vast dat de jaarrekening uit meer

documenten bestaat dan een Belgische jaarrekening. Art. 7 van IAS 1 bepaalt dat een volledige

jaarrekening moet samengesteld zijn uit :

(a) de balans

(b) de resultatenrekening

(c) een overzicht van ofwel:

* alle vermogensmutaties;
* of uitsluitend die vermogensmutaties die niet voortvloeien uit kapitaaltransacties met eigenaars en
* uitkeringen aan eigenaars;

(d) een kasstroomoverzicht

(e) en de grondslagen voor financiële verslaggeving en toelichtingen.

Wanneer we de afzonderlijke delen van de jaarrekening analyseren, merken we dat alleen de balans en resultatenrekening in grote mate vergelijkbaar zijn met de balans en

resultatenrekening voorgeschreven in het KB van 30/01/2001. De toelichting omvat wel veel

meer informatie dan wat we in België gewoon zijn. In België zijn er ook opgelegde schema’s

voor de balans, de resultatenrekening en de toelichting. De IAS- standaarden schrijven echter geen schema voor. Het kasstroomoverzicht en de tabel van wijzigingen in het eigen vermogen zijn niet verplicht volgens het KB van 30/01/2001 in België. Wat er nog opvalt is dat de IAS / IFRS niets vermelden over het jaarverslag (een verslag waarin de bestuurders of zaakvoerders informatie verstrekken over hun beleid). Dit jaarverslag is tevens wel een

belangrijk document dat wordt opgelegd door de Belgische wetgeving.

* 1. **De balans**

Zoals hierboven vermeld, bevat IAS 1 geen opgelegd schema voor de balans, in tegenstelling tot onze Belgische boekhoudnormen. Art. 66 van IAS 1 schrijft alleen een reeks elementen voor die afzonderlijk op de balans vermeld moeten worden.

Het gaat om de volgende balansposten:

1. materiële vaste activa zoals gebouwen, machines en installaties,… (property, plant and equipment);
2. immateriële vaste activa (intangible assets);
3. financiële activa (behalve de bedragen die komen onder (d),(f) en (g)) (financial assets);
4. deelnemingen gewaardeerd tegen vermogensmutatiemethode (investments accounted for using the equity method);
5. voorraden (inventories);
6. handels- en overige vorderingen (trade and other receivables);
7. kas en kasequivalenten (cash and cash equivalents);
8. handels- en andere schulden (trade and other paybles);
9. actieve en passieve belastinglatenties (tax liabilities and assets);
10. voorzieningen (provisions);
11. niet-kortlopende interestdragende schulden (non-current interest-bearing liabilities);
12. minderheidsbelangen (minority interests);
13. geplaatst kapitaal en reserves (issued capital and reserves).

Zoals u merkt is de onderneming vrij om de activa en de schulden in te delen in twee groepen nl. kortlopende activa en schulden en langlopende activa en schulden. Die onderverdeling tussen langlopend en kortlopend komt niet echt overeen met de onderverdeling die we in België maken, nl. korte termijn en lange termijn. Korte termijn en lange termijn komen in België overeen met langer dan 1 jaar en korter of gelijk aan 1 jaar.

IAS 1 omschrijft de inhoud van het begrip kortlopend als volgt in art. 57:

* Een actief dient als een vlottend actief te worden ingedeeld als:
1. verwacht wordt dat het actief zal worden gerealiseerd of wordt aangehouden voor verkoop of verbruik in het normale verloop van de exploitatiecyclus van de onderneming;
2. of het voornamelijk wordt aangehouden op korte termijn of voor handelsdoeleinden en verwacht wordt dat het binnen twaalf maanden na balansdatum zal worden gerealiseerd;
3. of het geldmiddelen of kasequivalenten betreft die niet beperkt zijn in hun gebruik.
* Alle overige activa dienen te worden ingedeeld als vaste activa.

Onder de exploitatiecyclus van de onderneming wordt de tijd verstaan die verstrijkt tussen het aanschaffen van de materialen, het vervaardigen van de productie, de verkoop aan klanten en het ontvangen van de vordering. Voor die activa waar de periode van de operationele of exploitatiecyclus moeilijk te bepalen is, neemt men als kortlopend een periode van 12 maanden (bv. geldbeleggingen die men binnen de 12 maanden wenst te verkopen zijn kortlopend, de andere geldbeleggingen hebben een langlopend karakter).

Wat de schulden betreft, wordt het begrip ‘kortlopend’ als volgt gedefinieerd in artikel 60 van

IAS 1:

* Een verplichting dient te worden ingedeeld als een kortlopende verplichting als:
1. verwacht wordt dat de verplichting zal worden afgewikkeld in het normale verloop van de exploitatiecyclus van de onderneming;
2. of de verplichting moet worden afgewikkeld binnen twaalf maanden na de balansdatum.
* Alle overige verplichtingen dienen te worden ingedeeld als langlopende verplichtingen.

In België worden de delen van een langlopende lening die binnen 12 maanden terugbetaald

moeten worden als schulden op korter dan 1 jaar op de balans geboekt zoals dit wordt

voorgeschreven in het KB van 30/01/2001. Wanneer men de IAS / IFRS normen erbij neemt,

ziet men dat zij dit niet toepassen. Hier blijven deze bedragen staan bij de langlopende schulden als ze aan art. 63 voldoen.

Art.63 van IAS 1 omschrijft deze verplichting als volgt:

Een onderneming moet haar rentedragende verplichtingen op lange termijn als

langlopende verplichtingen blijven indelen, zelfs als ze moeten worden afgewikkeld

binnen 12 maanden na de balansdatum, indien:

1. de oorspronkelijke termijn een periode van meer dan 12 maanden bedroeg;
2. de onderneming voornemens heeft om de verplichting opnieuw te financieren op lange termijn;
3. en dit voornemen ondersteund wordt door een overeenkomst voor herfinanciering of een nieuwe uitbetalingsregeling die wordt afgesloten voor de datum waarop de jaarrekening wordt goedgekeurd voor uitgifte.

Het bedrag van enige verplichting dat overeenkomstig deze alinea niet is opgenomen

in de kortlopende verplichtingen, dient samen met de informatie die deze presentatie

ondersteunt te worden opgenomen in de toelichting bij de balans.

Hier dient dus opgemerkt te worden dat de onderneming de nodige informatie over haar

leningen in de toelichting van de balans moet vermelden.

Artikel 66 bepaalt dus de minimumindeling die gevolgd moet worden bij de presentatie van

activa, vreemd vermogen en eigen vermogen op de balans. Artikel 67 voegt hier nog iets aan

toe, namelijk dat er posten en uitsplitsingen toegevoegd kunnen worden als andere IAS-

standaarden dat vereisen of als dit noodzakelijk is voor een getrouwe weergave van de

financiële situatie van de onderneming. Aan dit artikel kun je dus merken dat de standaarden

duidelijk geen opgelegd schema kennen.

Wanneer we de posten van de balans onder IAS vergelijken met het Belgisch schema, stellen we vast dat de oprichtingskosten en eigen aandelen niet voorkomen bij de activa. IAS verbiedt het activeren van oprichtingskosten en eigen aandelen moeten in mindering gebracht worden van de post Kapitaal. Wel kan er een post actieve belastinglatenties ontstaan. Bij het passief vinden we kapitaalsubsidies onder de uitstelpost ‘over te dragen opbrengsten’.

De balans onder IAS wordt opgesteld vóór de resultaatbestemming. Dit wil dus zeggen dat het volledige resultaat van het boekjaar bij het eigen vermogen wordt geplaatst, ook het deel dat binnen de komende maanden als dividend wordt uitgekeerd. Dividenden worden een wettelijke verplichting zodra ze zijn goedgekeurd. Aangezien deze goedkeuring pas na de balansdatum gebeurt, kunnen ze nog niet als een verplichting op de balansdatum worden beschouwd. Daarom worden ze eerst vermeld onder het eigen vermogen. Toch zullen deze uitkeringen duidelijk moeten blijken uit IAS 1. Dit kan door een vermelding hierover te maken in de toelichting of ze als een afzonderlijk onderdeel van het eigen vermogen op de balans te plaatsen. Meer informatie hierover kunt u in IAS 10 vinden.

Net zoals bij een Belgische jaarrekening moeten bij een jaarrekening onder IAS / IFRS de

vergelijkende bedragen van het vorig boekjaar gegeven worden.

* 1. **De resultatenrekening**

Zoals bij de balans zijn er bij de resultatenrekening ook weer verschilpunten tussen de Belgische normen en de IFRS – normen. Ons Belgisch schema zoals het ons wordt opgelegd door de Nationale Bank van België voorziet een gedetailleerde indeling van de

resultatenrekening in hoofdrubrieken en subrubrieken. U hebt zelfs de keuze tussen 2 vormen : de staffelvorm of scrontovorm. Maar IAS 1 schrijft ook hier geen schema voor. Wel wordt er weer een minimuminhoud bepaald.

Deze minimuminhoud staat omschreven in art. 75 en is de volgende :

1. omzet ( revenue );
2. de resultaten van de operationele activiteiten of bedrijfsresultaten ( the results of operating activities ) ;
3. financieringskosten ( finance costs )
4. het aandeel in het resultaat van ondernemingen waarin men een deelnemingsverhouding heeft en die gewaardeerd zijn volgens de vermogensmutatiemethode ( share of profits and losses of associates and joint ventures accounted for using the equity method );
5. belastinguitgaven ( tax expense );
6. winst of verlies van de gewone activiteiten ( profit or loss from ordinary activities ) ;
7. uitzonderlijke kosten en opbrengsten ( extraordinary items );
8. aandeel van de minderheidsbelangen in het resultaat ( minority interest );
9. nettowinst of –verlies voor het afgelopen boekjaar ( net profit or loss for the period).

Aan deze minimuminhoud kunnen natuurlijk weer elementen worden toegevoegd wanneer

bepaalde IAS- standaarden dit vereisen of wanneer het noodzakelijk is om de financiële positie van de onderneming op een getrouwe manier weer te geven.

Wanneer u artikel 75 bekijkt, moet u ook artikel 77 erbij nemen. Dit artikel van IAS 1 bepaalt

dat ofwel in de toelichting ofwel op de resultatenrekening zelf de kosten uitgesplitst moeten

worden ofwel naar soort ofwel naar functie. De opsplitsing naar kostensoort houdt in dat alle

kosten worden verzameld aan de hand van hun aard ( bv. Afschrijvingen, lonen en wedden,

aangekochte materialen, …). Hierna worden ze niet verder verspreid over de verschillende

functies binnen het bedrijf. Deze methode is geschikt voor kleine ondernemingen.

Ze wordt in artikel 80 van IAS 1 als volgt geïllustreerd:

Omzet

Overige bedrijfsopbrengsten X

Wijzigingen in voorraad van afgewerkte producten of goederen in bewerking X

Grondstoffen en verbruikte materialen X

Personeelskosten X

Afschrijvingen en waardeverminderingen X

Andere bedrijfskosten X

Totale bedrijfskosten <X>

 ***Resultaat uit bedrijfsactiviteiten*** Y

De tweede mogelijkheid voor kostenopsplitsing die men biedt is de functionele kostenindeling. Bij deze methode gaat men de kosten indelen volgens hun functie ( bv. De kosten voor verkoop, de kosten voor administratie, de kosten voor distributie, … )

Hierdoor krijgt men meer relevantere informatie dan bij de vorige methode.

Deze methode wordt als volgt in artikel 82 voorgesteld :

Omzet X

Kost van de verkochte goederen <X>

Brutoresultaat X

Overige bedrijfsopbrengsten X

Distributiekosten X

Administratieve kosten X

Overige bedrijfskosten <X>

**Resultaat uit bedrijfsactiviteiten X**

Wel dient er opgemerkt te worden dat als men kiest voor de methode van opsplitsing naar

functie, men volgens artikel 81 additionele informatie in de toelichting moet vermelden.

In België kennen we in de resultatenrekening van de enkelvoudige jaarrekening een verplichte opsplitsing naar soort.

Binnen de geconsolideerde jaarrekening mag men kiezen tussen een opsplitsing naar soort of naar functie binnen de resultatenrekening.

* 1. **De toelichting**

We stellen vast dat de toelichting onder IAS veel meer informatie bevat en uitgebreider is dan de toelichting volgens de voorschriften van het KB van 30-01-01. Opmerkelijk is het ontbreken van de gegevens van de sociale balans in de toelichting onder IAS. Ook hier schrijven de standaarden geen verplicht schema voor. Wel wordt er in artikel 91 van IAS 1 de doelstelling en de inhoud van de toelichting bepaald.

De toelichting bij de jaarrekening van een onderneming dient:

1. Informatie te verstrekken over de grondslagen voor de opstelling van de jaarrekening en de specifieke grondslagen voor financiële verslaggeving die voor significante transacties en gebeurtenissen werden geselecteerd en toegepast;
2. De informatie te verstrekken die vereist is op grond van de International Accounting Standards en die niet elders in de jaarrekening wordt gepresenteerd;
3. en aanvullende informatie te verstrekken die niet in de jaarrekening is opgenomen, maar die wel noodzakelijk is om een getrouw beeld weer te geven.

In artikel 93 geeft men nog een beschrijving van de aard van de informatie die in de toelichting opgenomen kan worden.

De toelichting bij de jaarrekening omvat beschrijvingen of diepgaandere analyses van bedragen die zijn opgenomen in de balans, de winst- en verliesrekening, het kasstroomoverzicht en het mutatieoverzicht van het eigen vermogen. Voorts bevat de toelichting ook aanvullende informatie zoals voorwaardelijke verplichtingen en verbintenissen. In de toelichting is informatie vervat die op grond van de International Accounting Standards vereist is, of waarvan de vermelding door de International Accounting Standards wordt aangemoedigd, evenals andere vermeldingen die noodzakelijk zijn om een getrouw beeld te verkrijgen.

Wat betreft de beschrijving van de waarderingsregels in de toelichting onder IAS, deze moet

veel uitvoeriger gebeuren. Dit is een groot verschil met wat men nu praktisch toepast in België.

Vele Belgische bedrijven beperkten de beschrijving van hun waarderingsregels in de toelichting tot één kort zinnetje, namelijk: ‘de wettelijke bepalingen m.b.t. de waarderingsregels werden gevolgd.’ Er zijn meerdere waarderingsregels mogelijk voor dezelfde balansposten (bv. verschillende afschrijvingsmethoden).

In artikel 99 van IAS 1 wordt een hele lijst van items opgesomd waarover informatie gegeven

moet worden in de toelichting m.b.t. de gebruikte waarderingsregels bij het opstellen van de

jaarrekening.

1. realisatie van de opbrengsten
2. consolidatieprincipes en –methoden zowel voor dochterondernemingen als ondernemingen waarin de onderneming een invloed van belang heeft
3. bedrijfscombinaties
4. joint ventures
5. erkenningscriteria en regels voor de afschrijvingen en waardeverminderingen toegepast op materiële en immateriële vaste activa
6. activering van rentekosten en andere kosten
7. bestellingen in uitvoering
8. beleggingen in onroerend goed
9. financiële instrumenten en investeringen
10. leasing
11. onderzoek en ontwikkelingskosten
12. voorraden
13. belastingen, inclusief latente belastingen
14. voorzieningen
15. kosten m.b.t. voordelen toegekend aan de werknemers
16. omrekeningen van vreemde valuta en hedging
17. de definitie van de bedrijfssegmenten en geografische segmenten binnen de onderneming en de allocatiecriteria voor de verdeling van de kosten tussen hen definitie van kas en kasequivalenten (Kasequivalenten zijn zeer liquide beleggingen op korte termijn die onmiddellijk omzetbaar zijn in geldmiddelen welke geen materieel risico inzake waardeverandering in zich dragen.)
18. inflatie-accounting
19. overheidssubsidies

Zoals u kunt zien toont de toelichting onder IAS meer details en dus ook meer informatie.

De vergelijkende cijfers van de vorige periode moeten echter niet worden opgenomen. Deze

regel komt ook voor in het KB van 30/01/2001.

* 1. **Het kasstroomoverzicht**

Het kasstroomoverzicht, ook wel cash flow statement genaamd, geeft een overzicht van de

gelden die over het afgelopen boekjaar beschikbaar zijn gekomen en het gebruik dat ervan is

gemaakt. Dit overzicht levert inzicht in de financiering van de onderneming, haar liquiditeit en

solvabiliteit en het vermogen om geldstromen te genereren en geeft hierbij dus een nuttige

aanvulling op de informatie die in de balans, resultatenrekening en de toelichting staat. Het

kasstroomoverzicht is niet verplicht volgens het KB van 30/01/2001. Het wordt enkel gevraagd in het kader van een prospectus, te publiceren bij de opneming van effecten in de eerste markt van een effectenbeurs of bij de openbare uitgifte van effecten en waarden. Toch zijn er Belgische bedrijven die al jaren een kasstroomoverzicht publiceren. Meestal gebeurt dit dan wel onder een andere benaming. De structuur van het kasstroomoverzicht wordt niet bepaald in IAS 1, maar wel in IAS 7 ‘cash flow statement’. IAS 1 legt wel de verplichting op dit document in de jaarrekening op te nemen. Het kasstroomoverzicht kan volgens 2 methodes worden opgesteld. Deze 2 methodes zijn omschreven in IAS 7. De eerste methode is de indirecte methode. Bij deze methode gaat men de geldbewegingen afleiden uit het gerapporteerde resultaat. De tweede methode is de directe methode. Bij deze methode wordt het kasstroomoverzicht op basis van de geldbewegingen van het afgelopen boekjaar opgesteld.

Bij het kasstroomoverzicht moeten de geldstromen ingedeeld worden volgens 3 activiteiten,

namelijk : naar operationele activiteiten (ook wel bedrijfsactiviteiten genoemd), investerings-activiteiten en financieringsactiviteiten.

Deze activiteiten worden als volgt gedefinieerd in het begin van IAS 7 :

* Operationele activiteiten zijn de activiteiten van een onderneming die opbrengsten

voortbrengen, evenals andere activiteiten die geen investerings- of financieringsactiviteiten zijn.

* Investeringsactiviteiten omvatten de verwerving en vervreemding van vaste activa en andere investeringen die niet in kasequivalenten zijn vervat.
* Financieringsactiviteiten zijn activiteiten die een wijziging in de grootte en de samenstelling van het eigen en / of vreemd vermogen van het bedrijf tot gevolg hebben.

Onafhankelijk van de methode die u gebruikt, verkrijgt u hetzelfde resultaat. Het grootste

verschil tussen de twee methoden stellen we vast bij het bepalen van de cashflow uit de

operationele activiteit. Bij de indirecte methode vertrekt men rechtstreeks van de geldstromen en bij de indirecte methode van het resultaat waarop allerlei correcties uitgevoerd worden.

In de bijlagen vindt u een voorbeeld van een kasstroomoverzicht volgens de directe methode en ook een voorbeeld van een kasstroomoverzicht volgens de indirecte methode Ook hier zijn telkens de vergelijkende bedragen met het vorige boekjaar aanwezig.

**1.5 De staat van wijzigingen in het eigen vermogen**

In dit afzonderlijk document moeten alle bewegingen van het eigen vermogen gedurende het

afgelopen boekjaar worden gespecificeerd. Artikel 86 van IAS 1 bepaalt dat dit overzicht de

volgende informatie moet bevatten:

Als afzonderlijke component van haar jaarrekening dient een onderneming een overzicht te presenteren met de volgende informatie:

1. de nettowinst of het nettoverlies over de periode;
2. elke baat, last, winst die of elk verlies dat, zoals dat door andere standaarden wordt vereist, direct wordt toegerekend aan het eigen vermogen en het totaal van deze posten;
3. en het cumulatief effect van wijzigingen in de grondslagen voor financiële verslaggeving en het herstel van fundamentele fouten die worden behandeld volgens de gebruikelijke verwerkingswijzen van IAS 8.

Daarenboven dient een onderneming, hetzij in dit overzicht dan wel in de toelichting,

volgende informatie te vermelden:

1. kapitaaltransacties met eigenaars en uitkeringen aan eigenaars;
2. het saldo van de geaccumuleerde winst of het geaccumuleerde verlies aan het begin van de periode en op de balansdatum, evenals de bewegingen over de periode;
3. en een aansluiting tussen de boekwaarde van elke categorie van aandelenkapitaal, agio en elke reserve aan het begin en einde van de periode waarbij elke beweging afzonderlijk wordt opgenomen.

In de enkelvoudige jaarrekening volgens het KB van 30/01/2001 is dit document niet verplicht.

In de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening volgens het KB van 30/01/2001 moet wel informatie worden verschaft over de wijzigingen in het eigen vermogen, maar niet zo

gedetailleerd als IAS 1 voorschrijft. Deze informatiestaat is vrij logisch onder IAS, daar de

invloed van een aantal elementen rechtstreeks geboekt mag worden via de rekeningen van het eigen vermogen. In België verlopen de veranderingen van het eigen vermogen, uitgezonderd de inbreng van eigenaars, allemaal via de resultaatverwerking. Nooit worden de kosten of opbrengsten rechtstreeks geboekt op een rekening van het eigen vermogen.

In de bijlagen vindt u een voorbeeld van een mutatieoverzicht van het eigen vermogen.

Als u alle voorbeelden van de documenten die hierboven beschreven staan overloopt, merkt u dat een jaarrekening onder IAS meer informatie bevat. Het is niet alleen belangrijk om te weten welke informatie verstrekt moet worden, maar ook hoe deze informatie gewaardeerd moet worden speelt een belangrijke rol. Daarom wordt in het volgende punt alle voornaamste

verschilpunten op het vlak van waarderingsregels besproken.

1. De waarderingsregels onder IAS / IFRS

In de zomer van 2003 werd IFRS 1 ‘First Time Application of International Reporting

Standards’uitgevaardigd. Deze norm bepaalt hoe men te werk moet gaan wanneer men voor de eerste maal zijn jaarrekening opstelt volgens IAS / IFRS. Hierbij moeten alle activa, passiva, kosten en opbrengsten die onder IAS erkend worden, opgenomen worden in de jaarrekening volgens de waarderingsregels van het IASB. Belangrijk hierbij is dat de posten worden gewaardeerd alsof ze altijd al volgens deze normen werden behandeld.In dit deel bespaar ik u van een gedetailleerd overzicht van alle normen. Wel krijgt u de belangrijkste verschilpunten met het Belgische KB van 30/01/2001. Bij het bekijken van de verschilpunten

Ten eerste zijn er de waarderingsregels waarbij er een conflict is tussen de Belgische

waarderingsregels en deze door het IASB bepaald. Vervolgens bekijken we die situaties waar er geen waarderingsregels zijn volgens het KB van 30/01/2001 en wel onder IAS / IFRS. Ten laatste worden de gevallen besproken waarbij de waardering volgens IAS veel verder is uitgewerkt dan bij het KB van 30/01/2001.

**2.1. Conflicten tussen de voorschriften van de IAS / IFRS en de regels van het KB**

**van 30/01/2001**

**2.1.1. Verschilpunten met betrekking tot de presentatie op de balans en de resultatenrekening**

**2.1.1.1. Het actief**

De presentatie van bepaalde elementen op de balans of de resultatenrekening is niet altijd

gelijklopend.

Men stelt onder meer volgende zaken vast bij het actief :

Onder de IAS / IFRS – normen is het verboden om oprichtingskosten te activeren. Deze bepaling vindt u terug in IAS 38. De IAS / IFRS – normen zijn dus veel strikter in de bepalingen van de voorwaarden voor activering van kosten.

Onder IAS/ IFRS kunnen niet alleen passieve belastinglatenties (ook uitgestelde belastingen

genoemd) op de balans verschijnen, maar ook actieve belastinglatenties. Deze bepaling vindt u terug in IAS 12. Bij deze standaard is wat meer uitleg noodzakelijk omdat ze een

belangrijk effect kan hebben op alle componenten van de geconsolideerde jaarrekening. De

methode die wordt voorgesteld in IAS 12, vertrekt vanuit de balans. De boekwaarde van alle

activa en passiva gaat vergeleken worden met de belastbare basis of de fiscale waarde. Het

verschil dat men aldus bekomt, wordt vermenigvuldigd met de toepasselijke belastingvoet.

Daarna gaat men controleren of de realisatie van de activa of de vereffening van de schulden, waarvoor tijdelijke verschillen werden vastgesteld, belastbaar of aftrekbaar zijn.

Indien de belastbaarheid of de aftrekbaarheid ervan betrekking heeft op een andere periode

of op een verschillend aantal periodes dan de periode(s) waarin de activa of de

verplichtingen in de resultatenrekening of in het eigen vermogen worden erkend, zullen op

basis van deze norm de uitgestelde belastingen worden erkend en geboekt. Hierop bestaan

slechts enkele uitzonderingen, in het bijzonder de tot uitdrukking gebrachte goodwill en de

badwill. Dit laatste zijn de negatieve eigenlijke consolidatieverschillen Normaal worden alle

uitgestelde belastingverplichtingen opgenomen in de balans. De uitgestelde

belastingvorderingen worden maar opgenomen in de balans voor zover het zeker is dat er in

de toekomst voldoende winsten zullen zijn om de betrokken actieve belastinglatenties te

realiseren.

Als u de Belgische boekhoudnormen gaat bestuderen, gaat u merken dat de bepalingen

betreffende de problematiek van de uitgestelde belastingen erg gering en qua ontwerp

onduidelijk zijn. Dit heeft er dan ook toe geleid dat er in de praktijk weinig of geen rekening

wordt gehouden met belastinglatenties in de geconsolideerde jaarrekeningen (balans en

resultatenrekening). Bij de invloed op de structuur van de jaarrekening is het volgende van

belang. Deze belastinglatenties, actief of passief, moeten als afzonderlijke posten op de

balans komen te staan. Actieve belastinglatenties zullen worden opgenomen onder de

financiële vaste activa. De uitgestelde belastingen van passieve aard zullen worden

opgenomen onder een op dit moment al voorziene rubriek naast de voorzieningen.

Het volledig uitdrukken van deze belastinglatenties heeft een verhoging van het balanstotaal

tot gevolg. In de resultatenrekening zullen de belastingopbrengsten en

belastingkosten afzonderlijk moeten worden weergegeven. Dit ongeacht ze betrekking

hebben op lopende activiteiten of op uitzonderlijke elementen. De uitgestelde belastingen,

betreffende elementen die rechtstreeks in het eigen vermogen opgenomen worden, worden

niet verwerkt via de resultatenrekening.

In de Belgische regelgeving volgens het KB van 30/01/2001 verschijnen eigen aandelen

onder geldbeleggingen op het actief. Onder de IAS / IFRS worden ze echter geplaatst op de

passiefzijde van de balans, hier worden ze in mindering gebracht van het kapitaal. Deze

bepaling vindt u terug in SIC 16.

**2.1.1.2. Het passief**

Bij het passief kunnen we de volgende opmerkingen maken :

Onder IAS / IFRS mogen er enkel voorzieningen worden aangelegd als er daadwerkelijk een

verplichting bestaat. Een gevolg hiervan is dat een voorziening voor grote

herstellingswerken en onderhoudswerken niet mag aangelegd worden en dus verboden is

onder IAS. Deze bepaling is terug te vinden in IAS 37. Men kan dus vaststellen dat de

definitie van voorzieningen veel strikter is geworden onder IAS / IFRS. Verder mogen

voorzieningen voor herstructureringen alleen worden aangelegd wanneer het

herstructureringsplan voor het afsluiten van de jaarrekening werd meegedeeld aan de

werknemers. Een beslissing van de Raad van Bestuur om te herstructureren volstaat dus niet meer om onder IAS / IFRS een voorziening aan te leggen.

Aangezien eigen aandelen niet meer onder het actief mogen ondergebracht worden ( zie

laatste puntje onder 3.2.1.1.1 ), komen ze in mindering van het kapitaal.

Onder IAS / IFRS komen de dividenden onder het eigen vermogen terecht.Alleen wanneer

de Raad van Bestuur voor de afsluiting van de jaarrekening beslist dividenden uit te keren,

worden die onder IAS opgenomen onder vreemd vermogen. In de Belgische wetgeving

wordt in het KB van 30/01/2001 voorgeschreven dat de voorgestelde dividenden dadelijk

mogen worden opgenomen onder het vreemd vermogen. Meer informatie vindt u terug in

IAS 10..

**2.1.1.3. De resultatenrekening**

Volgens de regels van de IAS / IFRS moeten niet – gerealiseerde winsten in vele gevallen op

de resultatenrekening worden geboekt. Een voorbeeld hiervan zijn niet-gerealiseerde

koerswinsten die op de resultatenrekening verschijnen. Ze worden dus niet uitgesteld onder

de overlopende rekeningen (op de balans) zoals voorgeschreven inde Belgische

boekhoudnormen. Meer informatie kunt u terugvinden in IAS 21.

De inhoud van het begrip uitzonderlijke kosten en opbrengsten is veel nauwkeuriger

omschreven onder de IAS / IFRS. In deze normen worden een aardbeving en een

onteigening als voorbeelden van uitzonderlijke kosten vermeld. Volgens deze normen is de

term uitzonderlijk alleen van toepassing op dingen die zeer zelden voorkomen.

**2.1.2 Verschilpunten met betrekking tot de waardering**

Conform IAS 22 moeten negatieve consolidatieverschillen in de jaarrekening worden

weergegeven als een vermindering van de desbetreffende actiefposten. Het is dus niet

toegelaten om deze negatieve consolidatieverschillen onder het eigen vermogen te boeken

en ze daar dan ongewijzigd te laten staan. Deze bepaling druist in met deze van het KB van

30/01/2001 die dit echter wel toelaat.

We hebben al opgemerkt dat ook voor het aanleggen van voorzieningen de definitie onder

IAS / IFRS beperkter is. Zo stellen we ook vast dat vele voorzieningen verdisconteerd

moeten worden.Volgens de Belgische normen dienen echter enkel de voorzieningen voor

pensioenen en lijfrente verdisconteerd te worden. Meer informatie hierover is terug te

vinden in IAS 37.

Wanneer de onderneming zelf activa vervaardigt, moeten deze gewaardeerd worden tegen

de vervaardigingprijs. In de Belgische wetgeving wordt in artikel 37 van het KB van

30/01/2001 deze vervaardigingprijs omschreven. Deze prijs omvat naast de

aanschaffingskosten van de grondstoffen, de verbruiksgoederen en de hulpstoffen, de

productiekosten die rechtstreeks aan het individuele product of aan de productengroep

toerekenbaar zijn, ook het evenredig deel van de productiekosten die slechts onrechtstreeks

toerekenbaar zijn, voor zover deze kosten op de normale productieperiode betrekking

hebben. Men geeft hierbij de ondernemingen de keuze om deze indirecte productiekosten al

dan niet geheel of gedeeltelijk in de vervaardigingprijs op te nemen. Onder IAS / IFRS

omvat de vervaardigingprijs altijd de direct toewijsbare kosten en een deel van de indirect

toewijsbare kosten. Hier neemt men dus de keuzevrijheid die men in de Belgische wetgeving

kent weg. Meer informatie vindt u terug in IAS 2 .

Bij de waarderingsmethode van de bestellingen treffen we evenmin een keuze aan met

betrekking tot de waarderingsmethode. Hier geeft het KB van 30/01/2001 ook meer

keuzevrijheid. In artikel 71 staat vermeld dat ze moeten gewaardeerd worden tegen de

vervaardigingprijs vermeerderd, naar mate de productie of de werkzaamheden vorderen, met

verschil tussen de in de overeenkomst bepaalde prijs en de vervaardigingprijs. In dit geval

moet men wel het verschil, met voldoende zekerheid, als verworven kunnen beschouwen.

Dit is echter geen algemene regel. Ondernemingen kunnen de bestellingen in uitvoering ook

blijven boeken tegen hun vervaardigingprijs. Dit laatste is niet toegelaten onder de IAS /

IFRS. IAS 11 schrijft voor dat bestellingen in uitvoering alleen maar mogen gewaardeerd

worden volgens de methode van de toegerekende winst.

Men treft ook verschillen aan bij de activa die de onderneming via leasingcontracten in

gebruik heeft. Onder IAS / IFRS is immers de definitie van financiële leasing ruimer.

Hierdoor zullen er meer leasingcontracten als financiële leasing geboekt worden onder IAS /

IFRS dan wanneer men de Belgische boekhoudnormen volgt. Hier wordt niet dieper op

ingegaan, voor meer informatie kunt u altijd IAS 32 raadplegen.

**2.2. Topics waarvoor binnen het Belgische kader van het KB van 30/01/2001 geen**

**waarderingsregels of voorschriften zijn.**

Er wordt een cash flow statement of kasstroomoverzicht voorgeschreven in IAS 7. (zie

3.1.4)

In IAS 33 wordt de wijze waarop de winst per aandeel moet berekend worden

voorgeschreven. Deze winst per aandeel moet het eenvoudiger maken om vergelijkingen te

doen tussen ondernemingen (beursgenoteerde bedrijven of vennootschappen die een

beursintroductie overwegen of iedere andere vennootschap die haar winst per aandeel wil

voorstellen) voor eenzelfde periode en vergelijkingen in de tijd voor eenzelfde onderneming.

Om dit te kunnen bereiken zijn er dan ook gedetailleerde berekeningregels vereist. Zo wordt

er een onderscheid gemaakt tussen de gewone winst per aandeel en de verwaterde winst per aandeel. De gewone winst per aandeel is een verhoudingsgetal waarbij de teller de

nettowinst of nettoverlies na aftrek van alle kosten, met inbegrip van belastingen,

buitengewone posten en minderheidsbelangen, en na aftrek van preferente aandelen omvat.

De noemer is samengesteld uit het gewogen gemiddeld aantal uitstaande aandelen

gedurende de periode. De verwaterde winst per aandeel bestaat ook uit een verhouding. Hier wordt de nettowinst, die aan de gewone aandeelhouders toekomt, verhoogd met de

dividenden en intresten van de rapporteringperiode na belastingen met betrekking tot de

verwaterde potentiële gewone aandelen (bv. Opties, warrants, converteerbare effecten,…) en gecorrigeerd voor andere opbrengsten of kosten die zouden voortvloeien uit de conversie

van potentiële aandelen die tot verwatering zullen leiden. Dit bedrag wordt vergeleken met

de enigszins aangepaste noemer van de berekening van de winst per aandeel. Dit gegeven

moet worden aangepast aan het aantal aandelen dat bijkomend zal worden uitgegeven bij de

conversie van alle potentiële aandelen die tot verwatering zullen leiden. Deze IAS 33 standaard is enkel verplicht toe te passen voor bedrijven waarvan de gewone aandelen

publiek verhandeld worden op een aandelenmarkt of die een publieke uitgifte voorbereiden.

In IAS 8 wordt er nauwkeurig bepaald wat er moet gebeuren bij een wijziging in de

waarderingsmethoden (bv. wijziging in de afschrijvingsmethode) en een wijziging in de

accounting parameter (bv. wijziging in de levensduur). Bij een wijziging in de

waarderingsmethode vereist IAS 8 een retrospectieve aanpassing, dit wil zeggen dat men

ook aanpassingen moet verrichten in het verleden. Hiermee bedoelt men dat de cijfers

moeten voorgesteld worden alsof ze altijd al werden gewaardeerd volgens deze nieuwe

methode. Een herberekening van de vorige cijfers is dan ook noodzakelijk. Bij een wijziging

van een parameter of schatting moet er alleen een prospectieve aanpassing gebeuren dit wil

zeggen dat er dus enkel toekomstgerichte aanpassingen vereist zijn. Verder schrijft IAS 8

ook voor wat er moet gebeuren wanneer er een fundamentele fout is gebeurd in het verleden

bij het opstellen van de jaarrekening. IAS 8 schrijft hier een retrospectieve correctie voor

namelijk een aanpassing van de beginbalans. Onder een fundamentele fout wordt het

verschaffen van onware informatie, het niet correct rubriceren van bepaalde posten, een

onjuiste resultaatbepaling of een verkeerd gebruik van een waarderingsmethode verstaan.

De Belgische boekhoudnormen omvatten in tegenstelling tot de IAS / IFRS slechts een

beperkte segmentatie-eis. Zo dient in de toelichting enkel informatie over de uitsplitsing van

de omzet naar categorie van bedrijfsactiviteit en naar de geografische markten vermeld te

worden. In IAS 14 vindt men echter terug dat men ook bijkomende inlichtingen moet

verschaffen over de kosten, de resultaten, de investeringen en de schulden van deze

segmenten.

Verder omvatten de IAS / IFRS ook specifieke standaarden die handelen over de

waardebepaling van financiële activa en passiva op basis van fair value (IAS 32), het

stopzetten van activiteiten (IAS 35) en het verstrekken van informatie over aanverwante

partijen (IAS 24).

**2.3 Topics waarbij de waardering volgens IAS / IFRS veel verder is uitgewerkt**

De hele waardering van latente belastingen is veel meer uitgewerkt onder IAS / IFRS. ( zie

3.2.1.1.1 )

In IAS 19 vindt u de bespreking van de waardering van pensioenverplichtingen. Binnen IAS

19 is vastgelegd op welke wijze ondernemingen in de jaarrekening om dienen te gaan met de verwerking van ‘post-employment benefits’ (zoals pensioenen, arbeidsongeschiktheids-uitkeringen, ziektekostenuitkeringen na actieve diensttijd, enz.). Er wordt vooral veel aandacht geschonken aan de behandeling van de pensioenregelingen. De pensioenverplichtingen worden bekomen door het gebruik van een specifiek wiskundig

model, namelijk ‘Projected Unit Credit Method’. Hierbij houdt men rekening met

toekomstige salarisverhogingen. Deze methode vraagt dat de pensioenverplichting, die op

het moment van de pensionering ontstaat, evenredig toegewezen wordt aan elk dienstjaar dat recht geeft op een bijkomend pensioenvoordeel. Deze toekenning gebeurt pro rata het totaal dienstjaren die effectief zullen leiden tot een verhoging van de pensioenvoordelen.

De waardering van financiële instrumenten wordt uitgebreid toegelicht in IAS 39.

In IAS 36 wordt de bepaling van het bedrag van de waardeverminderingen van een

actiefelement besproken. De IFRS / IAS legt hier veel striktere procedures op voor de

vaststelling of een actiefelement in waarde is gedaald en voor de bepaling van het bedrag

van de waardedaling. IAS 36 probeert te verzekeren dat alle activa wordt geboekt aan de

realisatiewaarde en tracht ook de berekening van deze waarde te bepalen.

In IAS 22, IAS 27 en IAS 28 worden diverse bepalingen rond het opstellen van de

geconsolideerde jaarrekening en aanverwante problematiek besproken.

\* IAS 22 beschrijft de boekhoudkundige verwerking van bedrijfscombinaties.De

standaard behandelt zowel overnames van een onderneming door een andere

onderneming als het zeldzame geval van een samenvoeging van belangen indien

geen overnemende partij kan worden geïdentificeerd. De administratieve verwerking

van een overname behelst de bepaling van de kostprijs van de overname, de

toerekening van de kostprijs aan de identificeerbare activa en verplichtingen van de

onderneming die wordt overgenomen, en de administratieve verwerking van de

resulterende goodwill of negatieve goodwill, zowel bij de overname als later. Andere

kwesties omvatten de bepaling van het bedrag van de minderheidsbelangen, de

administratieve verwerking van overnames die een bepaalde tijd in beslag nemen,

latere wijzigingen in de kostprijs van de overname of in de identificatie van activa en

verplichtingen, en de vereiste informatieverschaffing. In het begin voorzag IAS 22

een maximale levensduur voor positieve consolidatieverschillen, ook wel goodwill

genaamd, van 20 jaar. In 1998 werd dit maximum echter opgeheven en omgevormd

tot een weerlegbaar vermoeden. De levensduur van de goodwill kan dus meer dan 20

jaar bedragen. In dat geval zal de goodwill wel minstens éénmaal per jaar getoetst

worden op waardeverlies. Daarnaast moeten er overtuigende redenen voor het

weerleggen van het vermoeden van een nuttige levensduur van 20 jaar omschreven

worden in de toelichting bij de jaarrekening samen met de factoren die een

betekenisvolle invloed hebben op de schatting van de levensduur. Wel dient vermeld

te worden dat een onbeperkte levensduur verboden is. In overeenstemming met IAS

22 moeten negatieve consolidatieverschillen in de jaarrekening tot uitdrukking

worden gebracht als een vermindering van eventuele positieve

consolidatieverschillen.

\* IAS 27 bepaalt dat dochtermaatschappijen en deelnemingen, waarop invloed van

betekenis wordt uitgeoefend, in de enkelvoudige jaarrekening moeten worden

gewaardeerd op verkrijgingprijs, waarop eventueel in latere jaren vermogensmutaties

plaatsvinden.

\* IAS 28 bepaalt vervolgens de boekhoudkundige verwerking door de investeerder van

een investering in een onderneming waarin hij een betekenisvolle invloed heeft.

**2.4. Conclusie**

Wanneer men de lijst van alle IAS - standaarden overloopt, merkt men dat heel wat meer

aspecten van waardering expliciet geregeld zijn onder de IAS / IFRS in vergelijking met het

Belgisch wettelijk kader van het KB van 30-01-2001. Men merkt ook direct dat de toepassing

van deze normen ingrijpende gevolgen met zich meebrengt. Er is immers minder vrijheid in de keuze van de grondslagen van waardering en resultaatbepaling dan in de EU – richtlijnen.

Daarnaast moet er ook meer informatie verschaft worden en wordt afwijken van de normen

haast onmogelijk. Ook het accountantsberoep zal hier invloed van ondervinden : minder

‘professional judgement’, gebaseerd op het inzichtvereiste, maar meer een specifieke controle op toepassing van de standaarden.