



# ADVIES

CRB 2018-3220

Naar een coherenter jaarrekeningwetgeving

CCE  
Conseil Central de l'Economie  
Centrale Raad voor het Bedrijfsleven  
CRB







**Advies**  
**“Naar een coherenter jaarrekeningwetgeving”**

**Brussel**  
**18.12.2018**

## Inbehandelingneming

Per e-mail van 5 november 2018 heeft de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven van de beleidscel van minister van Justitie Koen Geens een adviesvraag ontvangen over een ontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

Het advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven is een wettelijke vormvereiste. Artikel 3:41 van het ontwerp van Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV) (huidig artikel 124 W. Venn.) bepaalt immers dat de koninklijke besluiten ter uitvoering van titel betreffende de jaarrekeningen van vennootschappen met rechtspersoonlijkheid ter advies worden voorgelegd aan de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven en worden genomen na overleg in de Ministerraad.

De subcommissie Vennootschapsrecht werd belast met het opstellen van een ontwerpadvies en is daartoe bijeengekomen op 13 november en 4 december 2018. Aan de werkzaamheden van de subcommissie hebben deelgenomen: mevrouw Vandormael (ACV) en de heren Cosaert (ACV), Koocheki (ABVV), Peetermans (VBO), Schepens (ACLVB), Struyf (ABVV) en Van Staey (Unizo). De subcommissie kon eveneens een beroep doen op de deskundige medewerking van de heer Verhoeye, voorzitter van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN), en van mevrouw Podevijn, secretaris-generaal van de CBN.

Het ontwerpadvies werd op 17 december 2018 voorgelegd aan de plenaire vergadering, die het heeft goedgekeurd.

## Inleiding

Het ontwerp van koninklijk besluit dat voor advies voorligt, beoogt alle jaarrekeningrechtelijke bepalingen met betrekking tot vennootschappen, verenigingen en stichtingen samen te brengen in één tekst, teneinde er een coherenter geheel van te maken. Daartoe worden de bepalingen van verschillende koninklijke besluiten overgenomen. Het gaat met name om:

- (in hoofdzaak) het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen;
- het koninklijk besluit van 26 juni 2003 (II) betreffende de vereenvoudigde boekhouding van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen;
- het koninklijk besluit van 26 juni 2003 (I) op de openbaarmaking van akten en stukken van verenigingen zonder winstoogmerk, van stichtingen en van organismen voor de financiering van pensioenen, voor wat de neerlegging van de jaarrekening betreft;
- het koninklijk besluit van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen.

Boek 2 van het ontwerp van koninklijk besluit bevat alle bepalingen inzake de jaarrekening, de geconsolideerde jaarrekening en formaliteiten inzake de openbaarmaking. In Titel 1 van Boek 2 heeft de regering ervoor geopteerd om een zo breed mogelijke gemeenschappelijke stam te voorzien met daarin de bepalingen die gelden voor de vennootschappen, VZW's, IVZW's en stichtingen. In de titels die daarop volgen worden de bijzondere bepalingen opgenomen die uitsluitend gelden voor de vennootschappen (Titel 2), voor de VZW's, IVZW's en stichtingen die een dubbele boekhouding voeren (Titel 3), en voor de VZW's, IVZW's en stichtingen die een vereenvoudigde boekhouding voeren (Titel 4).

## ADVIES

### 1 Algemene beschouwingen

#### 1.1 Advies over het volledige ontwerp van koninklijk besluit

De Raad stelt vast dat om zijn advies is gevraagd in uitvoering van artikel 3:41 van het wetsontwerp WVV (artikel 124 van het huidig W. Venn.). Volgens artikel 3:41 is het advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven vereist voor de uitvoeringsbesluiten met betrekking tot de jaarrekeningen van vennootschappen met rechtspersoonlijkheid. De minister heeft er bijgevolg voorlopig voor gekozen de Raad geen inzage te geven in het volledige ontwerp van koninklijk besluit, maar enkel in de bepalingen met betrekking tot de vennootschappen (met uitzondering van de gemeenschappelijke bepalingen van Boek 2, Titel 1, die eveneens van toepassing zijn op de VZW's, IVZW's en stichtingen). De Raad betreurt dit ten eerste, en met name dat hij niet in de mogelijkheid wordt gesteld om de aanpassingen door te nemen in de bepalingen die gelden voor verenigingen die een dubbele boekhouding voeren (Boek 2, Titel 3) en voor verenigingen die een vereenvoudigde boekhouding voeren (Boek 2, Titel 4). Zoals hij reeds eerder aangaf in zijn [advies over het uitvoeringsbesluit van het WER \(boekhoudrechtelijke bepalingen\)](#)<sup>1</sup>, heeft de Raad meerdere redenen die zijn vraag tot inzage in het volledige ontwerp van koninklijk besluit kunnen staven.

Op basis van artikel XIII.1 Wetboek van economisch recht (WER) beschikt de Raad immers steeds over de mogelijkheid om uit eigen beweging een advies uit te brengen omtrent "vraagstukken die betrekking hebben op 's lands bedrijfsleven". De Raad merkt op dat ingevolge het nieuwe ondernemingsbegrip, ingevoerd door de wet van 15 april 2018 houdende hervorming van het ondernemingsrecht, voortaan elke rechtspersoon, dus ook verenigingen en stichtingen, als onderneming wordt beschouwd. Uit de samenstelling van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven, bepaald in artikel XIII.2 WER, blijkt bovendien dat ook de niet-commerciële sector en de verbruikscoöperaties vertegenwoordigd zijn in de Raad.

Het behoort dan ook tot de missies van de Raad om de impact van nieuwe regelgeving, zoals dit ontwerp van koninklijk besluit, te kunnen beoordelen op de Belgische economie in haar geheel.

Hoewel de Raad dus steeds op eigen initiatief advies kan uitbrengen, vraagt de Raad zich af of het niet wenselijk zou zijn om, gelet op de bovenstaande argumenten en het feit dat verenigingen een belangrijk onderdeel vormen van de Belgische economie, de verplichte raadpleging van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven uit te breiden tot verenigingen voor wat de boekhoudrechtelijke (uitvoering WER) en jaarrekeningrechtelijke (uitvoering WVV) bepalingen<sup>2</sup> betreft.

---

<sup>1</sup> Advies CRB 2018-1990, 'Naar een coherenter boekhoudwetgeving', 20 juli 2018.

<sup>2</sup> De huidige verplichte raadplegingen van de CRB bevinden zich in de artikelen III.92 WER en 124 W. Venn. (overgenomen in artikel 3.41 ontwerp-WVV).

Gelet op de bovenstaande opmerkingen, en gelet op het feit dat de Raad slechts over een zeer korte termijn heeft kunnen beschikken om advies uit te brengen, heeft hij zijn analyse van het ontwerp van koninklijk besluit noodgedwongen beperkt moeten houden. De Raad behoudt zich dan ook het recht voor om eventueel een vervolgadvis uit te brengen, enerzijds over het nog niet ontvangen gedeelte van het ontwerp van koninklijk besluit, anderzijds over de delen van het ontwerp die wel in dit advies worden besproken, maar waarover na een diepgaandere analyse nog bijkomende opmerkingen naar voor zouden zijn gekomen.

De Raad gaat ervan uit dat in boek 3. Voordracht aan de ondernemingsraden van kandidaten voor de opdracht van commissaris of van bedrijfsrevisor en boek 4. De sociale balans geen wijzigingen werden aangebracht ten opzichte van de huidige wetgeving, aangezien hieromtrent niets is vermeld in het Verslag aan de Koning. Mocht dit wel het geval zijn, vraagt de Raad dat deze wijzigingen duidelijk worden toegelicht en dat de Raad over de wijzigingen nog wordt gehoord. De Raad ziet immers geen reden om de huidige wetgeving op deze aspecten te wijzigen.

## **1.2 Nood aan sensibilisering**

De Raad is tevreden met het beoogde doel van dit ontwerp van koninklijk besluit, met name om een aantal uitvoeringsbesluiten samen te voegen tot een meer coherent geheel. Volgens de Raad kan dit de leesbaarheid en de rechtszekerheid alleen maar ten goede komen.

De Raad stelt vast dat de wijzigingen relatief beperkt blijven. Dit is zeker het geval voor wat betreft de bepalingen die betrekking hebben op de vennootschappen, met uitzondering van een aantal noodzakelijke wijzigingen ten gevolge van de afschaffing van het kapitaalbegrip voor de andere dan naamloze vennootschappen, Europese vennootschappen en Europese coöperatieve vennootschappen. Voor wat betreft de verenigingen werden een aantal aanpassingen doorgevoerd, met het oog op een harmonisatie met de jaarrekeningrechtelijke bepalingen die gelden voor vennootschappen. Zo kunnen de uitzonderlijke opbrengsten en de uitzonderlijke kosten niet langer afzonderlijk op de resultatenrekening worden vermeld. Voor vennootschappen was deze aanpassing reeds doorgevoerd ten gevolge van de omzetting van de Boekhoudrichtlijn. Er werden verder een aantal rubrieken toegevoegd omdat VZW's die commerciële activiteiten zullen uitoefenen, ook winstbelasting zullen moeten betalen. De Raad neemt er verder akte van dat voor verenigingen de sociale balans nog steeds deel uitmaakt van de toelichting, en dus tot de jaarrekening blijft behoren.

Hoewel er inhoudelijk dus relatief weinig verandert, is de hervorming van het regelgevend landschap inzake het jaarrekeningenrecht en het boekhoudrecht in de nasleep van het nieuwe vennootschapsrecht toch vrij fundamenteel. Er is immers niet alleen het ontwerp van koninklijk besluit dat voor advies voorligt en dat een aantal jaarrekeningrechtelijke bepalingen uit verschillende koninklijke besluiten bundelt, harmoniseert, vereenvoudigt... maar ook het koninklijk besluit van 21 oktober 2018 tot uitvoering van de artikelen III.82 tot en met III.95 van het Wetboek van economisch recht<sup>3</sup>, waarin dezelfde oefening werd uitgevoerd wat betreft de boekhoudrechtelijke bepalingen.

---

<sup>3</sup> B.S. 29 oktober 2018.

Teneinde erover te waken dat werkgevers, werknemers en andere belanghebbende partijen hun weg vinden in dit nieuwe regelgevende landschap, acht de Raad het aangewezen dat er voldoende gesensibiliseerd wordt, bijvoorbeeld door de instituten van de cijferberoepers (IBR, IAB, BIBF<sup>4</sup>). Dit lijkt met name vooral voor de verenigingen noodzakelijk. Daartoe is het onder meer belangrijk dat op overheidswebsites de nieuwe wetgeving op een overzichtelijke en begrijpelijke wijze wordt weergegeven. De Raad denkt hierbij bijvoorbeeld aan een checklist met een concreet overzicht van alle wijzigingen in het boekhoud- en jaarrekeningenrecht, respectievelijk voor vennootschappen en verenigingen, zoals de fod Justitie reeds heeft gedaan voor de vzw's met betrekking tot de hervorming van het ondernemingsrecht en het vennootschapsrecht<sup>5</sup>. Verder dienen alle andere hulpmiddelen die beschikbaar zijn voor de betrokkenen en die bijdragen tot een beter begrip van de boekhouding en de jaarrekening tijdig worden bijgewerkt. De Raad vraagt zich in dit kader bijvoorbeeld af of de formules van de ratio's voor ondernemingen<sup>6</sup>, die de NBB ter beschikking stelt, dienen te worden aangepast. Het is tevens cruciaal dat de nieuwe modellen van de NBB voldoende op voorhand beschikbaar zijn, dat de softwareprogramma's kunnen aangepast worden... (zie verder).

## 2 Specifieke opmerkingen

### 2.1 Omzetting van een VZW naar een coöperatieve vennootschap

Het ontwerp-WVV voorziet in zijn artikelen 14:37 en verder in de mogelijkheid voor een VZW om zich rechtstreeks om te zetten in een coöperatieve vennootschap (CVSO of CV erkend als SO). Het netto-actief van de VZW dient bij de omzetting op een onbeschikbare reserverekening te worden geboekt. In uitvoering van deze bepalingen van het WVV voorziet het ontwerp van koninklijk besluit nu in een nieuwe verplichting om een passende afschrijving toe te passen op de uitgedrukte, niet gerealiseerde meerwaarden die tot uiting worden gebracht naar aanleiding van de omzetting van een VZW.

De Raad wenst te vernemen wat er uiteindelijk gebeurt met dit onbeschikbare vermogen wanneer de vennootschap vereffend zou worden. Geldt hierbij ook de regel zoals bij de ontbinding van een VZW, waarbij het overblijvende vermogen naar een andere vereniging met een gelijkaardig doel moet gaan? Tevens rijst de vraag van de fiscale behandeling van dit vermogen bij vereffening.

---

<sup>4</sup> IBR: Instituut van de Bedrijfsrevisoren, IAB: Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, BIBF: Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten.

<sup>5</sup> [https://justitie.belgium.be/sites/default/files/downloads/2018-06\\_vzw-asbl\\_n12.pdf](https://justitie.belgium.be/sites/default/files/downloads/2018-06_vzw-asbl_n12.pdf).

<sup>6</sup> [https://www.nbb.be/doc/ba/nbbstat/definitie\\_ratio\\_ondernemingen.pdf](https://www.nbb.be/doc/ba/nbbstat/definitie_ratio_ondernemingen.pdf).



## **2.2 Opname van artikel 22 KB W. Venn.**

Artikel 22 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen luidt als volgt:

*“De jaarrekening omvat de balans, de resultatenrekening en de toelichting. Deze documenten vormen een geheel.*

*In de jaarrekening worden de bedragen in euro uitgedrukt.”*

Een gelijkkluidende bepaling is opgenomen in artikel 113 KB W. Venn. voor de geconsolideerde jaarrekening.

De Raad merkt nu echter op dat artikel 22 niet werd overgenomen in het ontwerp van koninklijk besluit, terwijl dit voor de geconsolideerde jaarrekening wel het geval is in artikel 2:103. De Raad acht het aangewezen artikel 22 eveneens over te nemen. Dat artikel neemt niet alleen artikel 4.1 van de richtlijn 2013/34/EU over, maar is bovendien ook belangrijk vanuit het oogpunt van de aansprakelijkheden.

## **2.3 Gegevens met betrekking tot niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen**

De Raad heeft vastgesteld dat in de inhoud van de toelichting, meer bepaald met betrekking tot de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen, een aantal toevoegingen zijn gebeurd inzake de onherroepelijke mandaten en het voorrecht van de verkoper. Dit is zowel het geval in het volledige schema (artikel 2:82) als in het verkorte schema (artikel 2:85) en het microschem (artikel 2:88). De Raad stelt de wijzigingen op zich niet in vraag, maar het wenst te vernemen wat de motivering is om net deze wijzigingen door te voeren. Misschien hadden er immers nog andere wijzigingen doorgevoerd kunnen worden.

## **2.4 Toelichting jaarrekening microvennootschappen**

Artikel 94/3 KB W. Venn. bepaalt de gegevens die de toelichting bij de jaarrekening van de microvennootschappen moet bevatten. Punt I van artikel 94/3 luidt als volgt:

*“De samenvatting van de waarderingsregels die gelden voor het aanleggen en aanpassen van afschrijvingen, waardeverminderingen en voorzieningen voor risico's en kosten en herwaarderingen; ... De overige bepalingen van het onderhavig koninklijk besluit waarin bijkomende gegevens worden opgelegd in de samenvatting van de waarderingsregels gelden niet tenzij deze gegevens noodzakelijk zijn voor het begrip van de financiële toestand en de resultaten van de microvennootschap.”*

De Raad stelt echter vast dat de tweede zin van punt I van artikel 94/3 KB W. Venn. (“De overige bepalingen...”) niet is overgenomen in artikel 2:58 §3, tweede lid van het ontwerp van koninklijk besluit. Die zin is belangrijk omdat ze voorkomt dat België de Boekhoudrichtlijn schendt. Ze kan niet worden verward met het begrip materieel belang zoals gedefinieerd in artikel 2.61 want het criterium is strenger. De Raad vraagt naar de reden waarom deze zin niet werd opgenomen. Volgens de Raad moet deze zin zeker opnieuw worden opgenomen. Dat kan in artikel 2.58, maar ook in artikel 2.61..

## 2.5 Geconsolideerde jaarrekening

De Raad stelt vast dat in artikel 2:104 §3 van het ontwerp van koninklijk besluit het tweede lid van het overeenstemmende artikel 114, §3 KB. W. Venn. ontbreekt. Het gaat om een afwijkingsmaatregel voor de vennootschappen waarvan alleen vorderingen tot de handel op een gereguleerde markt zijn toegelaten<sup>7</sup>. De Raad wenst opnieuw te vernemen wat de reden hiervoor is.

## 2.6 Inwerkingtreding

De Raad stelt vast dat het ontwerp van koninklijk besluit dat voor advies voorligt, nog geen duidelijkheid schept omtrent de inwerkingtreding ervan. De Raad begrijpt uiteraard dat de inwerkingtreding moet worden afgestemd op de inwerkingtreding van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen. Het WVV zal normaal gezien op 1 mei 2019 in werking treden: vanaf deze datum zullen alleen nog nieuwe vennootschapsvormen (zoals de BV) kunnen worden opgericht. Voor de bestaande vennootschappen zal het WVV in werking treden vanaf 1 januari 2020, en ze krijgen de tijd tot 1 januari 2024 om hun statuten aan te passen. De dwingende bepalingen zullen dus wel reeds van toepassing zijn vanaf 1 januari 2020. Bijgevolg lijkt het aangewezen dat het koninklijk besluit van toepassing gemaakt wordt voor de boekjaren die starten vanaf 1 januari 2020, behalve voor de nieuw opgerichte vennootschappen en verenigingen en voor de vennootschappen en verenigingen die er zelf voor opteren de bepalingen van het WVV van toepassing te maken (via een statutenwijziging) voor 1 januari 2020.

De Raad wijst op de gevolgen die deze inwerkingtredeingsbepalingen hebben voor de modellen van de jaarrekeningen, opgemaakt door de Balanscentrale van de NBB. De oude en de nieuwe modellen zullen een tijdlang samen beschikbaar moeten zijn. De Raad heeft begrip voor het feit dat de aanpassing van de software voor deze modellen de nodige tijd in beslag neemt, maar vraagt niettemin om deze modellen zo snel mogelijk ter beschikking te stellen, teneinde duidelijkheid te bieden aan de gebruikers van deze modellen.

## 2.7 Vormelijke opmerkingen

De Raad merkt op dat in artikel 2 :53 de Nederlandse tekst is overgenomen in de Franse kolom, en dat bijgevolg de Franse vertaling ontbreekt.

De Raad merkt op dat in Boek 3. 'Voordracht aan de ondernemingsraden van kandidaten voor de opdracht van commissaris of van bedrijfsrevisor', in de artikelen 3:3, 3:4, 3:6 en 3:7 nog verwijzingen zijn opgenomen naar een aantal artikelen uit het KB W. Venn. (de artikelen 185 en 186), of uit het Wetboek van vennootschappen (artikel 156, eerste lid). Deze verwijzingen moeten nog aangepast worden naar de overeenstemmende nieuwe bepalingen.

---

<sup>7</sup> De tekst van artikel 114, §3, tweede lid KB W. Venn. luidt als volgt: *"In afwijking van het vorige lid worden de vennootschappen naar Belgisch recht, waarvan alleen de schuldinstrumenten toegelaten zijn tot de handel op een gereguleerde markt, in de zin van het artikel 1, punt 13, van de Verordening 93/22/EEG, alsmede de vennootschappen waarvan de financiële instrumenten worden toegelaten tot de openbare handel in een derde land en die daartoe de internationaal aanvaarde normen hebben gebruikt vanaf een boekjaar begonnen voor 11 september 2002, slechts gehouden hun geconsolideerde jaarrekeningen voor te bereiden met toepassing van het geheel van de internationale boekhoudnormen vastgesteld door de International Accounting Standards Board en die, op de datum van afsluiting van de balans werden aangenomen door de Europese Commissie met toepassing van het artikel 3 van de in § 2 vermelde verordening, voor de boekjaren beginnend op of na 1 januari 2007."*

### **3 Andere opmerkingen in de nasleep van de hervorming van het vennootschapsrecht**

#### **3.1 *Minimum Algemeen Rekeningenstelsel***

De minimumindeling van het algemeen rekeningenstelsel, zowel voor vennootschappen (bijlage 1) als voor verenigingen en stichtingen (bijlage 3), bevinden zich voortaan in de bijlage bij het koninklijk besluit van 21 oktober 2018 tot uitvoering van de artikelen III.82 tot en met III.95 van het Wetboek van economisch recht. De Raad merkt op dat dit koninklijk besluit na de inwerkingtreding van het nieuwe Wetboek vennootschappen en verenigingen opnieuw gewijzigd zal moeten worden, onder meer omwille van de afschaffing van het minimumkapitaal voor de besloten vennootschap.

De Raad vraagt om, net zoals destijds het geval was bij de omzetting van de boekhoudrichtlijn, de noodzakelijke aanpassingen zo summier mogelijk door te voeren, en bijgevolg de nummering niet volledig door elkaar te halen. Dit is met name belangrijk om de continuïteit van de convenanten in kredietovereenkomsten te garanderen, aangezien deze heel wat verplichtingen voor ondernemingen en afspraken tussen banken en ondernemingen bevatten die gedefinieerd worden in termen van de nummers van het rekeningenstelsel.

#### **3.2 *Inbreng in nijverheid***

In het ontwerp-WVV wordt de mogelijkheid gecreëerd om een inbreng te doen in nijverheid in de BV en de CV. De inbreng in nijverheid wordt in artikel 1:8, §2 van het ontwerp-WVV gedefinieerd als een verbintenis om arbeid of diensten te presteren. Hij vormt een inbreng in natura. Daardoor gelden de waarderingsprincipes die gelden voor een inbreng in natura ook voor een inbreng in nijverheid. Gelet op de aard van een inbreng in nijverheid stelt de Raad echter vast dat dit in de praktijk moeilijk waardeerbaar is. Wat betreft de fiscale behandeling van een inbreng in nijverheid, sluit het wetsontwerp tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen<sup>8</sup>, dat op 22 november 2018 in de Kamer werd ingediend, het eigen vermogen van een vennootschap dat gevormd wordt door een inbreng in nijverheid van het fiscale kapitaalbegrip uit. Om deze redenen lijkt het dan ook aangewezen een inbreng in nijverheid niet te boeken. De Raad vraagt om dit te verduidelijken aan de hand van een advies van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen.

---

<sup>8</sup> <http://www.dekamer.be/FLWB/PDF/54/3367/54K3367001.pdf>.