COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2013/10 - Belgische bijkantoren van buitenlandse ondernemingen: voeren van de boekhouding en opstellen van de jaarrekening in een andere munt dan de euro

Advies van 8 mei 2013

I. Inleiding
II. Beginsel: boekhouding en jaarrekening in euro
III. Toelating voor het voeren van de boekhouding en het opstellen van de jaarrekening in een andere munt dan de euro
A. Bepaling van de functionele valuta van het bijkantoor van een buitenlandse onderneming
B. Praktische implicaties en procedure

I. Inleiding

1. Aan de Commissie werd gevraagd of in België gevestigde bijkantoren van buitenlandse ondernemingen, net zoals Belgische vennootschappen, hun boekhouding kunnen voeren en hun enkelvoudige jaarrekening kunnen opstellen in een andere munt dan de euro.

II. Beginsel: boekhouding en jaarrekening in euro

2. Artikel 22 van het Koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen (hierna: KB W.Venn.) bepaalt dat in de jaarrekening de bedragen in euro uitgedrukt worden. Deze verplichting geldt niet enkel voor vennootschappen naar Belgisch recht, maar ook voor Belgische bijkantoren van buitenlandse ondernemingen.[1]

De Boekhoudwet verklaart namelijk enkele bepalingen van het vennootschapsrecht van toepassing op Belgische bijkantoren. Zo bepaalt artikel 10, § 2, eerste lid van de Boekhoudwet dat de ondernemingen die niet zijn onderworpen aan het Wetboek van Vennootschappen en zijn uitvoeringsbesluiten (waaronder dus de Belgische bijkantoren van buitenlandse ondernemingen, met uitzondering van de bijkantoren in artikel 10, § 2, 5° van de Boekhoudwet[2]) zich dienen te gedragen naar de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen wat betreft de vorm, de inhoud, de controle en de neerlegging van de jaarrekening en het jaarverslag.

In het bijzonder dienen in België gevestigde bijkantoren van buitenlandse ondernemingen, op basis van artikel 92, § 2 Wetboek van Vennootschappen, een inventaris op te maken volgens de waarderingsregels bepaald in het KB W.Venn. en een jaarrekening op te maken in de vorm en met de inhoud zoals vastgelegd in het KB W.Venn. Dit laatste impliceert dat in de jaarrekening van deze bijkantoren in beginsel de bedragen in euro uitgedrukt moeten worden.[3] Deze verplichting geldt evenwel niet voor bijkantoren die geen eigen opbrengsten hebben door verkoop van goederen of dienstverlening aan derden of door geleverde goederen of verleende diensten aan de buitenlandse vennootschap waarvan zij afhangen, en waarvan de werkingskosten volledig door de laatstgenoemde worden gedragen.[4]

3. De Commissie merkt echter wel op dat de jaarrekening opgesteld door het bijkantoor met betrekking tot haar werkzaamheden in België niet afzonderlijk openbaar moet worden gemaakt door neerlegging.[5]

III. Toelating voor het voeren van de boekhouding en het opstellen van de jaarrekening in een andere munt dan de euro

A. Bepaling van de functionele valuta van het bijkantoor van een buitenlandse onderneming

4. In uitzonderlijke gevallen is het opstellen van een jaarrekening in euro niet aangewezen, omdat dit, als gevolg van de hierdoor ontstane wisselkoers- of omrekeningsverschillen, een vertekend beeld zou geven van de economische werkelijkheid.[6] Het kan inderdaad voorvallen dat de personen belast met het bestuur van het bijkantoor van een buitenlandse onderneming, op basis van de in CBN-advies 117/3 uiteengezette factoren ter bepaling van de functionele valuta, van oordeel is dat haar Belgisch bijkantoor een andere functionele valuta dan de euro heeft.

De Commissie is immers van oordeel dat de regel dat de jaarrekening moet worden opgesteld in euro niet de mogelijkheid uitsluit hierop een afwijking toe te staan wanneer de werkzaamheden van het bijkantoor in hoofdzaak worden uitgeoefend buiten de euro muntzone en het grootste deel van haar tegoeden en verplichtingen en van haar resultaten in deze muntzone moeten worden gesitueerd. In deze gevallen speelt de gewenste coherentie met de euro context niet of nauwelijks.[7]

De Commissie is er zich tevens van bewust dat het aanvragen van een afwijking in deze gevallen kan gebaseerd zijn op interne managementmotieven, op basis waarvan bepaalde wisselkoersrisico's in één bijkantoor ondergebracht worden, en men voor dit bijkantoor

wenst te rapporteren in een andere valuta dan deze van de groep.

5. Aangezien Belgische bijkantoren van buitenlandse ondernemingen op basis van artikel 1, tweede lid van de Boekhoudwet worden beschouwd als ondernemingen onderworpen aan de Belgische Boekhoudwet, en artikel 10, § 2 van diezelfde Boekhoudwet bepaalt dat de ondernemingen zich dienen te gedragen naar de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen wat betreft de vorm, de inhoud, de controle en de neerlegging van de jaarrekening in het jaarverslag, is de Commissie van mening dat zowel artikel 14 van de Boekhoudwet als 125, § 1 van het Wetboek van Vennootschappen van toepassing zijn op Belgische bijkantoren van buitenlandse ondernemingen. In artikel 14 van de Boekhoudwet van 17 juli 1975 en in artikel 125, § 1 van het Wetboek van Vennootschappen wordt de procedure voor het vragen van een afwijking op de Belgische boekhoudkundige verplichtingen vastgelegd.

6. Het bestuursorgaan dient in de afwijkingsaanvraag op oordeelkundige wijze de functionele valuta te motiveren als zijnde de valuta die de economische gevolgen van de onderliggende transacties, gebeurtenissen en omstandigheden op de meest getrouwe wijze weergeeft. Het gebruik van de functionele valuta wordt in eerste instantie gemotiveerd op basis van de primaire aanwijzingen, zoals die door de Commissie werden uiteengezet in advies 117/3, en in tweede instantie op basis van de verder in dat advies aangereikte elementen.[8]

7. De Commissie wenst tevens in herinnering te brengen dat:

- het feit dat een in België gevestigd bijkantoor haar aankopen en haar omzet grotendeels met het buitenland verwezenlijkt, als dusdanig niet volstaat om de toekenning te rechtvaardigen van een afwijking die ertoe strekt haar jaarrekening op te stellen in een vreemde munt,[9] tenzij de transacties steevast in een andere munt dan de euro zouden afgewikkeld worden;
- het bijkantoor dat de afwijking wenst te verkrijgen, de meeste van haar werkzaamheden in een andere muntzone dan de euro muntzone moet verrichten en dat de meeste van haar tegoeden, verbintenissen en resultaten op die muntzone betrekking moeten hebben. De Commissie is immers van oordeel dat een bijkantoor dat om een afwijking verzoekt, moet kunnen aantonen dat zij daadwerkelijk de meeste van haar activiteiten in die andere muntzone dan de euro muntzone verricht.[10]

B. Praktische implicaties en procedure

8. De aanvraag tot afwijking dient te worden ingediend vóór afsluitdatum van het boekjaar van het bijkantoor waarvoor de afwijking wordt gevraagd. Bij de aanvraag tot afwijking dient een kopie van de interne jaarrekening van het laatst afgesloten boekjaar van het bijkantoor te worden gevoegd.

9. Wat betreft de omrekening van de actief- en passiefbestanddelen van de balans en de elementen van de resultatenrekening, is de Commissie van oordeel dat in beginsel de gevolgen van de wijziging van de functionele valuta prospectief moeten worden verwerkt. Bijkantoren die in de loop van het boekjaar een afwijking krijgen, dienen bijgevolg alle reeds bestaande posten van de balans en resultatenrekening om te rekenen naar de nieuwe functionele valuta op basis van de wisselkoers op datum waarop de wijziging van functionele valuta heeft plaatsgevonden.[11] De Commissie staat toe dat de omzetting gebeurt op datum van de openingsbalans en tegen de koers die op dat moment van kracht is (slotkoers), op voorwaarde dat op die datum voldaan is aan de voorwaarden voor het verkrijgen van de afwijking en mits inachtneming van het principe van onveranderlijkheid zoals geformuleerd in artikel 7, § 2 van de Boekhoudwet.[12]

10. De Commissie benadrukt bovendien dat de afwijking voor het voeren van de boekhouding en het opstellen van de jaarrekening in een andere munt dan de euro slechts voor drie opeenvolgende boekjaren zal gegeven worden. Heeft het bijkantoor nog geen jaarrekening opgemaakt (omdat het eerste boekjaar nog niet is afgesloten) op het moment waarop de aanvraag wordt ingediend, zal de Commissie adviseren om, indien is voldaan aan de voorwaarden, de afwijking slechts toe te kennen voor één boekjaar. Wenst het bijkantoor een verlenging van de verleende afwijking te bekomen, dan dient zij haar aanvraag tijdig in te dienen (vóór afsluitdatum van het boekjaar waarvoor de afwijking wordt gevraagd), vergezeld van een kopie van de interne jaarrekening van het laatst afgesloten boekjaar.

11. Indien het bestuursorgaan de functionele valuta, eenmaal vastgesteld, wil wijzigen, kan dit enkel door het indienen van een nieuwe aanvraag tot afwijking. Deze voorwaarde geldt niet indien het bestuursorgaan besluit over te schakelen op de euro gedurende de periode waarvoor de afwijking geldt.[13]

---

1 Artikel 1, tweede lid van de Boekhoudwet van 17 juli 1975 (hierna: de Boekhoudwet) beschouwt Belgische bijkantoren van buitenlandse ondernemingen als ondernemingen, onderworpen aan de Belgische Boekhoudwet; zie ook CBN-advies 117/2 – Munt waarin de boekhouding moet worden gevoerd en de jaarrekening opgesteld, Bull. CBN, nr. 7, juni 1980, 2-4.

2 De in artikel 10, § 2, 5° van de Boekhoudwet bedoelde bijkantoren, zijn de door buitenlandse ondernemingen die niet zijn onderworpen aan het Wetboek van Vennootschappen in België gevestigde bijkantoren en centra van werkzaamheden, wanneer die bijkantoren en centra van werkzaamheden geen eigen opbrengsten hebben door verkoop van goederen of dienstverlening aan derden of door geleverde goederen of verleende diensten aan de buitenlandse onderneming waarvan zij afhangen en waarvan de werkingskosten volledig door de laatstgenoemde worden gedragen.

3 Artikel 22 KB W.Venn.

4 Artikel 92, § 2 W.Venn.

5 Sinds 1991 is de verplichting tot openbaarmaking van de afzonderlijke jaarrekening van het bijkantoor weggevallen; artikel 107, § 3 W.Venn.

6 CBN-advies 117/3 – Voeren van de boekhouding en opstellen van de jaarrekening in een andere munt dan de euro.

7 Zie Wet van 12 juli 1991 houdende wijziging van artikel 3 van de wet van 30 december 1985 en van de artikelen 1018 en 1650 van het Gerechtelijk Wetboek ten einde de bedragen in de openbare en administratieve akten te kunnen uitdrukken in Ecu of in een andere munteenheid dan de Belgische frank (B.S. 9 augustus 1991), Bull. CBN, nr. 27, 15-17.

8 CBN-advies 117/3 – Voeren van de boekhouding en opstellen van de jaarrekening in een andere munt dan de euro.

9 CBN-advies 117/2 – Munt waarin de boekhouding moet worden gevoerd en de jaarrekening opgesteld, Bull. CBN, nr. 7, juni 1980, 2-4.

10 Bull. CBN, nr. 47, 56.

11 CBN-advies 2011/12 – Afwijking inzake functionele valuta: praktische implicaties en procedure.

12 Zie ook CBN-advies 174/1 – Beginselen van een regelmatige boekhouding, Bull. CBN, nr. 38, februari 1997, 2-32 en CBN-advies 2011/12 – Afwijking inzake functionele valuta: praktische implicaties en procedure.

13 Zie ook CBN-advies 117/3 – Voeren van de boekhouding en opstellen van de jaarrekening in een andere munt dan de euro.