COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2010/20 - Gebruik van uniforme boekhoudsoftware door internationale ondernemingen

Advies van 10 november 2010

I. Belgische dochterondernemingen en bijkantoren of centra van werkzaamheden van buitenlandse ondernemingen
   A. De Belgische boekhoudwet
   B. De minimumindeling van het algemeen rekeningenstelsel (MAR)
II. Buitenlandse bijkantoren van Belgische ondernemingen

Inleiding

Belgische dochterondernemingen en bijkantoren of centra van werkzaamheden van internationale ondernemingen zijn er vandaag vaak toe gehouden bepaalde genormaliseerde boekingsprocedures, uitgewerkt door de moederonderneming of de maatschappelijke zetel in het buitenland, na te leven. Hierbij stelt zich de vraag of de eisen die de buitenlandse moedermaatschappij wenst op te leggen, te verzoenen zijn met de Belgische boekhoudkundige verplichtingen.

I. Belgische dochterondernemingen en bijkantoren of centra van werkzaamheden van buitenlandse ondernemingen

A. De Belgische boekhoudwet

Krachtens artikel 1, tweede lid van de wet van 17 juli 1975 (hierna: Boekhoudwet) moeten in België gevestigde bijkantoren en centra van werkzaamheden van ondernemingen naar buitenlands recht, net zoals alle in België gevestigde ondernemingen, een boekhouding voeren en een inventaris alsmede een jaarrekening opstellen overeenkomstig de bepalingen van de wet en de voor haar uitvoering getroffen besluiten.[1]

B. De minimumindeling van het algemeen rekeningenstelsel (MAR)

Overeenkomstig artikel 4, vijfde lid van de Boekhoudwet moeten ondernemingen de rekeningen onderbrengen in een voor het bedrijf van de onderneming passend rekeningenstelsel. Dit rekeningenstelsel dient te beantwoorden aan de minimumindeling van het algemeen rekeningenstelsel (hierna: MAR).[2] Deze minimum normalisering werd doorgevoerd teneinde de rekeningstelsels af te stemmen op het schema van de balans en van de jaarrekening.[3]

Zodoende zal elk boekhoudpakket van een in ons land gevestigde onderneming minimaal de in het koninklijk besluit voorgeschreven rekeningen moeten bevatten, met de opgegeven nummers.[4] Dit rekeningenplan kan uitgebreid worden volgens de behoeften en werkzaamheden van de onderneming, namelijk door een aanpassing van de benaming van de rekeningen, door het aanleggen van subrekeningen of door de toevoeging van bijkomende rekeningen.[5]

Artikel 14 van de Boekhoudwet bepaalt dat de minister van Economische Zaken of de minister van Middenstand (voor vennootschappen en andere ondernemingen die als klein kunnen worden beschouwd in de zin van het W.Venn.), evenwel in bijzondere gevallen, na een met redenen omkleed advies van de CBN, kan toestaan dat wordt afgeweken van de regels vastgesteld op grond van artikel 4, zesde lid van de Boekhoudwet.[6] Hieruit blijkt dat de regering duidelijk oog had voor de moeilijkheden die bij het invoeren van een verplicht rekeningenstelsel kunnen ontstaan. De activiteiten van ondernemingen of vennootschapsgroepen kunnen immers worden uitgeoefend in verscheidene landen die elk zoniet een genormaliseerd stelsel, dan toch uiteenlopende bijzondere wetgevingen inzake boekhouding hebben.[7]

De Commissie is echter van oordeel dat artikel 14 van de Boekhoudwet geen algehele afwijkingsmogelijkheid bevat.[8] Er kan dus geen volledige vrijstelling op het verplichte gebruik van het genormaliseerd rekeningenstelsel toegekend worden aan internationale ondernemingen.

De Commissie meent dat een gedeeltelijke oplossing voor het boekhoudkundig probleem van de internationale ondernemingen kan gevonden worden in het houden van een dubbel rekeningstelsel.

Alhoewel de voorkeur van de Commissie oorspronkelijk uitging naar het werken met één enkel rekeningenstelsel en zij het houden van een dubbel rekeningenstelsel (met name het MAR en het door de moederonderneming opgelegde groepsrekeningenstelsel) niet als de gelukkigste oplossing beschouwde, uitte zij in advies R100/3 geen principiële bezwaren tegen deze methode. De minimumvereiste was wel

dat eenmaal per maand de totale debet- en creditbewegingen per rekening van het algemeen rekeningenstelsel werden overgeboekt en dat zowel de basisverrichtingen als de verantwoordingsstukken via een rechtstreekse of onrechtstreekse, maar structurele binding tussen beide stelsels konden worden teruggevonden.[9]

Aangezien potentiële investeerders die actief zijn op internationale of buitenlandse kapitaalmarkten al te vaak afgeschrikt worden door deze zware additionele administratieve verplichting, is de Commissie van mening dat advies R100/3 niet langer weerhouden kan worden.

Een onderneming mag een van het MAR verschillend rekeningenplan gebruiken, op voorwaarde dat zij op ieder ogenblik d.m.v. een concordantietabel een proef- en saldibalans kan voorleggen, opgesteld conform de voorschriften van het koninklijk besluit van 12 september 1983 m.b.t. het MAR, en dit zonder verplichte "één-op-één relatie".[10]

Dit betekent dat met behulp van deze concordantietabel telkens een bestaande MAR-rekening moet kunnen worden aangeduid die tegenover een of meerdere rekeningen uit een ander rekeningenstelsel staat. Bovendien moet voor elke MAR-grootboekrekening een historiek kunnen worden opgevraagd, met directe verwijzing naar de betrokken verantwoordingsstukken.[11] De concordantietabel wordt zowel in de zetel als in de belangrijke boekhoudingsafdelingen van de onderneming voortdurend ter beschikking gehouden van belanghebbenden.

Wat betreft de taal waarin de boekhouding wordt gevoerd, wenst de Commissie te benadrukken dat ondernemingen zich dienen te houden aan de wettelijke bepalingen inzake het taalgebruik.[12]

II. Buitenlandse bijkantoren van Belgische ondernemingen

De CBN stelt in advies 172/1 dat een buitenlands bijkantoor van een Belgische onderneming in burgerrechtelijk en handelsrechtelijk opzicht integrerend deel uitmaakt van deze onderneming.[13] In tegenstelling tot wat het geval is voor bijkantoren en centra van werkzaamheden in België van buitenlandse ondernemingen, kunnen we hier dus niet spreken van een boekhoudkundige personificatie of zelfstandigheidsfictie.[14]

In de gevallen waarin het bijkantoor of centrum van werkzaamheden is gevestigd in een ander land dan de zetel, moet het bijkantoor, overeenkomstig de wetgeving van het land van vestiging, niet alleen een afzonderlijke boekhouding voeren over zijn werkzaamheden aldaar, maar bovendien moet die boekhouding gevoerd worden volgens de in dat land geldende regels. De opname van de rekeningen van dat buitenlands bijkantoor in de boekhouding van de betrokken Belgische onderneming kan dan ook soms voor problemen zorgen bij de herwerking en de omrekening. Een herwerking kan immers noodzakelijk zijn omdat het bijkantoor onder meer de in het land van vestiging geldende benamingen van rekeningen gebruikt, die vaak afwijken van de regels en de beginselen in het land van de zetel.[15] Ook hier is de Commissie de mening toegedaan dat de rekeningen van de buitenlandse bijkantoren van op Belgische grondgebied gevestigde moederondernemingen d.m.v. een concordantietabel te allen tijde moeten kunnen worden omgezet in een rekeningenstelsel zoals voorzien in het koninklijk besluit van 12 september 1983.

---

1 Cf. CBN-advies 1/1 "Ondernemingen naar buitenlands recht – Toepasselijkheid van de wet en de uitvoeringsbesluiten", Bulletin CBN, nr. 1, augustus 1997, 7. Voor de begripsomschrijving van "bijkantoren en centra van werkzaamheden in België van ondernemingen naar buitenlands recht", zie CBN-advies 1/5 "Ondernemingen naar buitenlands recht : bijkantoren en centra van werkzaamheden in België - Begrip", Bulletin CBN, nr. 3, juli 1978, 12 en CBN-advies 1/5bis "Bijkantoren en centra van werkzaamheden in België van ondernemingen naar buitenlands recht – Begrip", Bulletin CBN, nr. 10, april 1983, 4-5.

2 Koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningenstelsel, BS 29 september 1983. Artikel 1, 4° van dit koninklijk besluit geeft een opsomming van de ondernemingen die niet onderworpen zijn aan deze verplichting. Hiertoe behoren onder meer de door buitenlandse ondernemingen in België gevestigde bijkantoren, wanneer die bijkantoren 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 Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 7 maart 1978 tot bepaling van de inhoud en van de indeling van een als minimum geldend genormaliseerd rekeningstelsel, BS 13 mei 1978. Ook het advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven van 12 juni 1972 stelt dat het voorgeschreven jaarrekeningschema met zich meebrengt dat de onderneming een boekhouding dient te voeren waaruit door eenvoudige transpositie de jaarrekening kan worden opgesteld.

4 Met uitzonderling van de ondernemingen bedoeld in artikel 1, 4° van het koninklijk besluit van 12 september 1983.

5 Het Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 7 maart 1978 heeft het over twee doelstellingen: het doorvoeren van een minimum normalisering van het rekeningstelsel en de aanpassing aan de werkzaamheden van de onderneming. Zie in verband met de opening van bijkomende rekeningen bovendien CBN-advies R100/1 "Opening van bijkomende rekeningen", Bulletin CBN, nr. 5, mei 1979, 18-19.

6 Artikel 4, lid 6 van de Boekhoudwet bepaalt dat de Koning de bevoegdheid heeft om bij koninklijk besluit de minimumindeling van een rekeningenstelsel vast te leggen. Verscheidene vragen die in het verleden aan de Commissie werden voorgelegd, en die betrekking hadden op de toepassing van de bepalingen van de wet zelf en niet op de toepassing van de besluiten getroffen ter uitvoering, werden derhalve als onontvankelijk beschouwd: zie CBN-advies 108/1 "Afwijkingen van de bepalingen van het KB van 8 oktober 1976 – Procedure", Bulletin CBN, nr. 1, augustus 1977, 22-23; CBN-advies 108/3 "Adviesbevoegdheid van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen ten aanzien van individuele vragen om afwijking wegens verstoring van de mededingingsvoorwaarden", Bulletin CBN, nr. 18, januari 1986, 5-7.

7 Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 7 maart 1978, BS 13 mei 1978.

8 Cf. CBN-advies R100/2 "Aanpassing van het rekeningenstelsel van de onderneming", Bulletin CBN, nr. 5, mei 1979, 20-22.

CBN-advies R100/3 "Houden van een dubbel rekeningstelsel – eigen rekeningstelsel – groepsrekeningstelsel", Bulletin CBN, nr. 6, januari 1980,

9 20-21.

10 De verplichting tot het in acht nemen van een één-op-één relatie houdt in dat telkens voor elke buitenlandse rekening één rekening voorhanden is die voldoet aan het Belgische genormaliseerd stelsel, en omgekeerd.

11 Artikel 6 van de Boekhoudwet bepaalt immers dat elke boeking moet geschieden aan de hand van een gedagtekend verantwoordingsstuk, waarnaar zij moet verwijzen. Volgens het CBN-advies 174/1 “Beginselen van een regelmatige boekhouding”, Bulletin CBN, nr. 38, februari 1997, 2-32, moet de band tussen de boeking en het verantwoordingsstuk blijken uit een wederzijdse verwijzing, waarmee men op elk tijdstip van de boeking naar het verantwoordingsstuk kan en vice versa.

12 Artikel 52 §1 van de wetten op het gebruik van talen in bestuurszaken, gecoördineerd bij koninklijk besluit van 18 juli 1966, BS 2 augustus 1966; artikel 1, 2 en 5 van het decreet van 19 juli 1973 tot regeling van het gebruik van de talen voor de sociale betrekkingen tussen de werkgevers en de werknemers, alsmede van de voor de wet en de verordeningen voorgeschreven akten en bescheiden van de ondernemingen, BS 6 september 1973; artikel 1 en 2 van het decreet van 30 juni 1982 inzake de bescherming van de vrijheid van het taalgebruik van de Franse taal in de sociale betrekkingen tussen de werkgevers en hun personeel, alsook van akten en dokumenten van ondernemingen opgelegd door de wet en de reglementen, BS 27 augustus 1982.

13 CBN-advies 172/1 “Opneming van de rekeningen van een buitenlands bijkantoor”, Bulletin CBN, nr. 35, oktober 1995, 18.

14 In het kader van een verantwoord beheer worden de buitenlandse bijkantoren in de praktijk echter boekhoudkundig vaak als een afzonderlijke persoon beschouwd.

15 CBN-advies 172/1 “Opneming van de rekeningen van een buitenlands bijkantoor”, Bulletin CBN, nr. 35, oktober 1995, 18.