CBN-advies 160/1 - Toepassing van artikel 40 van het Koninklijk Besluit van 8 oktober 1976 op de jaarrekening van de ondernemingen

Aan de Commissie werd gevraagd vanaf welk ogenblik de bijzondere waarderingsregels van artikel 40 van hete koninklijk besluit van 8 oktober 1976, ingeval de onderneming haar bedrijf niet voortzet, van toepassing zijn.

De oorspronkelijke versie van artikel 40 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 stelde dat alle bepalingen van dit besluit van toepassing waren op de ondernemingen in vereffening, onder voorbehoud van drie uitzonderingen die verband hielden met de hypothese waarin een toestand van continuïteit overging in een toestand van discontinuïteit :

a) de oprichtingskosten moesten volledig worden afgeschreven;
b) voor de andere vaste activa moesten zo nodig aanvullende afschrijving of waardeverminderingen worden toegepast om de boekwaarde terug te brengen tot de vermoedelijke realisatiewaarde;
c) een voorziening moest worden gevormd voor de aan het personeel te betalen vergoedingen en voor de andere vereffeningskosten.

De tekst voorzag bovendien dat bij vereffening of sluiting van een bedrijfsonderdeel of een vestiging van de onderneming, diezelfde regels van toepassing waren op de activa, de passiva en de verplichtingen die betrekking hadden op dat bedrijfsonderdeel of die vestiging.

In 1983 werd het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 gewijzigd om te worden aangepast aan de vierde richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen.

Voor de overeenstemming met artikel 31 van de vierde richtlijn werd artikel 15 van het besluit over de waarderingen aangevuld met de volgende bepaling : "Onverminderd de toepassing van artikel 40 wordt bij de vaststelling en toepassing van de waarderingsregels ervan uitgegaan dat de onderneming haar bedrijf zal voortzetten". Artikel 40 zelf werd vervangen door een nieuwe bepaling die luidt als volgt :

De bepalingen van dit besluit zijn van toepassing op de ondernemingen in vereffening.

Indien een onderneming - al dan niet ingevolge een beslissing tot invereffeningstelling - besluit haar bedrijf stop te zetten of indien, in tegenstelling met het bepaalde in artikel 15, derde lid, er niet meer kan van worden uitgegaan dat de onderneming haar bedrijf zal voortzetten, worden de waarderingsregels dienovereenkomstig aangepast en geldt in het bijzonder het volgende :

a) de oprichtingskosten moeten volledig worden afgeschreven;
b) Voor de vaste en vlottende activa moet zo nodig tot aanvullende afschrijvingen of waardeverminderingen worden overgegaan om de boekwaarde terug te brengen tot de vermoedelijke realisatiewaarde;
c) een voorziening moet worden gevormd voor de kosten die verbonden zijn aan de beëindiging van de werkzaamheden, inzonderheid voor de aan het personeel uit te keren vergoedingen.

Ingeval een bedrijfsonderdeel of een vestiging van de onderneming wordt gesloten, is het tweede lid van overeenkomstige toepassing op de activa, de passiva en de verplichtingen die betrekking hebben op dat bedrijfsonderdeel of die vestiging."

Het beginsel dat alle regels van het besluit gelden voor de ondernemingen in vereffening, blijft dus ongewijzigd, doch de uitzondering hierop krijgt een grotere draagwijdte.

De grote draagwijdte wordt als volgt verklaard in het verslag van de Koning dat het besluit van 12 september 1983 voorafgaat:

Artikel 40 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 voorzag in bijzondere waarderingsregels wanneer als gevolg van de invereffeningstelling van de onderneming of van de sluiting van een bedrijfsonderdeel of vestiging van de onderneming, niet meer kan worden uitgegaan van de veronderstelling dat de onderneming haar bedrijf zou voortzetten. De expliciete bevestiging in artikel 15 van het beginsel dat de waarderingsregels moeten worden toegepast in de veronderstelling dat de onderneming haar bedrijf zal voortzetten, heeft ertoe geleid de toepassing van de bijzondere regels bepaald in artikel 40 te koppelen aan die gevallen waarin de onderneming haar activiteiten geheel of gedeeltelijk stopzet, reeds tot dergelijke stopzetting is besloten of er geen voortzetting van het gedeelte of het geheel van haar werkzaamheden meer mag worden verwacht. In dat geval mogen de vaste activa inderdaad slechts worden gewaardeerd tegen realisatiewaarde. Voorzieningen moeten worden gevormd voor de kosten die inherent zijn aan de algehele of gedeeltelijke stopzetting van het bedrijf.

Hieruit moet worden geconcludeerd dat voor de opstelling van de eerste jaarrekening die volgt op het ogenblik waarop de onderneming heeft besloten haar bedrijf stop te zetten of heeft vastgesteld dat er niet meer kan van worden uitgegaan dat ze haar bedrijf zal voortzetten - zelfs bij gebreke van een formele beslissing tot invereffeningstelling - de waarderingsregels moeten worden aangepast overeenkomstig artikel 40 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976[1].

Vervolgens moeten de vereffenaars, in geval o.m. van een naamloze vennootschap, jaarlijks een inventaris en een jaarrekening opmaken en

deze stukken voorleggen aan de algemene vergadering van de vennootschap[2]. Deze jaarrekening moet overeenkomstig de wet van 17 juli 1975 en haar uitvoeringsbesluiten worden opgesteld - voor zover deze wet van toepassing is op de vennootschap - alsmede overeenkomstig de bijzondere bestuursrechtelijke en wettelijke bepalingen die voor de vennootschap gelden. Bijgevolg moet artikel 40 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 door de vereffenaars worden nageleefd.

---

1 In dezelfde zin, Cl. Lempereur, in zijn bijdrage met als titel "Continuité et discontinuité: aspects juridiques", voorgesteld op het colloquium van Brussel op 28 en 29 april 1983, rond het thema "Discontinuité des Entreprises - Reddition des comptes et évaluations: aspects juridiques et comptables" (Kluwer Rechtswetenschappen, Antwerpen, 1984, in het bijzonder blz. 59) en ook H. Olivier, Les règles d'évaluation en droit comptable, in Le juridste dans l'entreprise, Brussel, Bruylant 1989, blz. 415 en vnl. blz. 428 tot 430.

2 Artikel 187 Venn.W.; cf. in dat verband, het advies 110/7 gepubliceerd in Bulletin nr. 24 van september 1989, blz.6 en de geciteerde referentie.