COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 1-6 Europese economische samenwerkingsverbanden en economische samenwerkingsverbanden

De Europese Ministerraad hechtte op 25 juli 1985 zijn goedkeuring aan de Verordening (EEG) nr. 2137/85 tot instelling van Europese economische samenwerkingsverbanden (EESV).

Deze verordening is sedert 1 juli 1989 rechtstreeks van toepassing in elke Lidstaat. Zij is bindend in al haar onderdelen.

De wet van 12 juli 1989 houdende verscheidene maatregelen tot toepassing van de Verordening (EEG) nr. 2137/85 van de Raad van 25 juli 1985 tot instelling van Europese economische samenwerkingsverbanden[1] heeft tot doel onze wetgeving aan te passen om de EESV's toe te laten die hun zetel op Belgisch grondgebied zouden willen vestigen.

Het Europees samenwerkingsverband staat slechts open voor deelnemers uit verschillende Lidstaten. Om de oprichting van Belgische samenwerkingsverbanden mogelijk te maken werd een parallelle nationale reglementering ingevoerde de wet van 17 juli 1989 betreffende de economische samenwerkingsverbanden[2,3].

Krachtens artikel 28 van voornoemde wet van 12 juli 1989 dat artikel 1 wijzigt van de wet van 17 juli 1975, worden de economische samenwerkingsverbanden beschouwd als «ondernemingen» in de zin van de boekhoudwet en zijn derhalve onderworpen aan de voorschriften van deze wet en haar uitvoeringsbesluiten.

Voor de Europese samenwerkingsverbanden met zetel in het buitenland gelden, zoals voor de andere ondernemingen naar buitenlands recht, de voorschriften van de boekhoudwet enkel met betrekking tot hun bijkantoren en centra van werkzaamheden die zij in België hebben gevestigd; hun gezamenlijke bijkantoren en centra van werkzaamheden in het land worden als één onderneming beschouwd. De boeken, rekeningen en verantwoordingsstukken met betrekking tot deze zetels en bijkantoren moeten in België worden bewaard.

De opstelling van de jaarrekening van de samenwerkingsverbanden, hun goedkeuring door de leden evenals de controle, de neerlegging ter griffie van de rechtbank van koophandel en de openbaarmaking van genoemde jaarrekening worden eveneens gereeld door de wet van 12 juli 1989 (art. 8) en door artikel. 866 van het Wetboek van vennootschappen.

Aan de Commissie voor Boekhoudkundige Normen werd gevraagd hoe de wederzijdse relaties tussen een economisch samenwerkingsverband en zijn leden dienden te worden uitgedrukt, zowel in de jaarrekening van het Europese en het Belgische economische samenwerkingsverband (A) als in de jaarrekening van de deelnemers hierin (B).

In dit opzicht moet met volgende factoren rekening worden gehouden:

1° Het samenwerkingsverband heeft een afzonderlijke rechtspersoonlijkheid ten overstaan van zijn leden[4]. Het heeft dus een eigen vermogen waarvan de actief- en passiefbestanddelen en de samenstelling op balansdatum moeten worden uitgedrukt in de balans. De opbrengsten en kosten zijn derhalve eigen opbrengsten en kosten van het samenwerkingsverband - zelfs al zijn zij geheel of ten dele gedekt door bijdragen van de leden - die dan ook in zijn resultatenrekening moeten worden opgenomen.

2° Het doel van het samenwerkingsverband is de economische werkzaamheid van zijn leden te vergemakkelijken of te ontwikkelen dan wel de resultaten daarvan te verbeteren of te vergroten, doch niet het behalen van winst voor zichzelf. Zijn werkzaamheid dient samen te hangen met de economische werkzaamheid van zijn leden en kan ten opzichte daarvan slechts een ondersteunend karakter hebben[5]; bijgevolg kan het zomin rechtstreeks als onrechtstreeks, op welke grond ook, enige deelneming, in welke vorm ook, bezitten in een andere onderneming.

3° Artikel 21 van de Verordening (EEG) luidt als volgt:

«1. De winst die uit de werkzaamheid van het samenwerkingsverband ontstaat, wordt beschouwd als winst van de leden en wordt verdeeld in de verhouding die is vastgesteld in de oprichtingsovereenkomst of, indien deze daaromtrent niets bepaalt, in gelijke delen.

2. De leden van het samenwerkingsverband dragen bij tot de aanzuivering van het bedrag waarmee de uitgaven de inkomsten overtreffen, en wel in de verhouding die is vastgesteld in de oprichtingsovereenkomst, of, indien deze daaromtrent niets bepaalt, in gelijke delen».

Opmerkelijk is dat paragraaf 1 van de Franse versie spreekt van «les beneficies» terwijl in alle anderstalige versies «winst» in het enkelvoud wordt gebruikt. De Commissie is van oordeel dat de betekenis hier in de zin van het enkelvoud moet worden genomen, namelijk het batig saldo van de resultatenrekening en niet de diverse opbrengstbestanddelen. In paragraaf 2 van voornoemde tekst, is er sprake van «uitgaven en inkomsten». Hieruit mag men niet afleiden dat de Europese wetgever, in afwijking van de grondbeginselen

van de vierde richtlijn, zou hebben willen opleggen dat de boekhouding van het samenwerkingsverband zou worden gevoerd volgens het «cash principale» waarin dus enkel met verrichtingen die kasstromen veroorzaken zou worden rekening gehouden. De Commissie is uitgegaan van de idee dat dit voorschrift slaat op het overschot van de kosten op de opbrengsten.

Artikel 21 van de Verordening slaat slechts op de Europese samenwerkingsverbanden. De Belgische wetgever heeft evenwel bewust het statuut van het Belgisch economisch samenwerkingsverband op dat van het Europees samenwerkingsverband willen afstemmen. Daarom moet men ervan uitgaan dat het voorschrift van dit artikel 21 integraal deel uitmaakt van de regeling voor de Belgisch economische samenwerkingsverbanden.

I. Uitdrukking in de boekhouding van het samenwerkingsverband van de relaties meetlijn leden

Krachtens het voorschrift van voornoemd artikel 21 moet het winst- of verliessaldo van de resultatenrekening van het samenwerkingsverband van rechtswege integraal worden toegewezen aan de leden waardoor dus een vordering ontstaat in hun voordeel of een schuld in hun nadeel tegenover het samenwerkingsverband, ten belope van de overeengekomen verhouding, zonet in gelijke delen. Hieruit volgt dat in een samenwerkingsverband geen beslissing wordt genomen omtrent de bestemming van het resultaat. Deze bestemming geschiedt van rechtswege. Met als gevolg ook, dat er geen toevoeging aan de (wettelijke of beschikbare) reserve noch enige overdracht geschiedt.

Hieruit vloeit voort dat aan het integrale resultaat een bestemming moet worden gegeven. Gaat het om een winstresultaat, dan gebeurt de bestemming via het debet van de rekening Resultaatverwerking (rekening 69) en het credit van de rekening Leden; gaat het om een verliesresultaat, dan geschiedt deze bestemming via het debet van de rekening Leden en het credit van de rekening 794 Tussenkomst van de vennoten in het verlies.

De Verordening vereist geen eigen vermogen voor het samenwerkingsverband. Niets belet evenwel de leden om in hun overeenkomst de verplichting in te lassen voor hen of sommigen onder hen het samenwerkingsverband te financieren via een inbreng in geld of een inbreng in natura, vooral een inbreng in goederen of diensten[6]. De gemeenrechtelijke regels, inzonderheid voor de waardering, zijn van toepassing op deze inbrengen evenals op de voorschotten van de leden die bestemd zijn om het samenwerkingsverband rechtstreeks te financieren bij gebreke van een kapitaal of ter aanvulling hiervan.

De oprichtingsakte van het economisch samenwerkingsverband kan ook bepalen dat de leden met bijdragen de uitgaven dekken van het samenwerkingsverband voor de geleverde diensten. Naar het oordeel van de Commissie kunnen deze bijdragen niet worden afgetrokken van de uitgaven van het samenwerkingsverband[7]. Voor het samenwerkingsverband gaat het immers om specifieke kosten, niet om kosten die de leden
moeten dragen. Deze bijdragen moeten dan ook worden geboekt in de post Andere bedrijfsopbrengsten[8].

II. Uitdrukking in de boekhouding van de leden van de relaties met he samenwerkingsverband

a. In de jaarrekening van de aangesloten onderneming is de fractie die haar toekomt in het resultaat van het samenwerkingsverband naar gelang van het geval, een Andere bedrijfsopbrengst of een Andere bedrijfskost, die in de overeenkomstige post moet worden geboekt.

   Kapitaalinbrengen alsook voorschotten van vennoten moeten worden geboekt en gewaardeerd overeenkomstig de gemeenrechtelijke regels.

   De eventuele bijdragen die rechtstreeks aan het samenwerkingsverband worden gestort moeten worden geboekt in de post Andere bedrijfskosten.

   Bovendien moet het feit dat elk lid onbeperkt en hoofdelijk aansprakelijk is voor zijn schulden van alle aard, in de toelichting worden vermeld en boekhoudkundig worden uitgedrukt via de rekeningen inzake niet in de balans opgenomen regen en verplichtingen.

b. Voor de verplichtingen en de verwerking van het samenwerkingsverband op het stuk van de geconsolideerde jaarrekening wordt verrezen naar het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen (gedeeltelijk opgenomen in het koninklijk besluit van 30 januari 2001).

   De essentiële gevolgen van de toepassing van genoemd besluit op economische samenwerkingsverbanden worden onderzocht in het verlag aan de Koning dat hieraan voorafgaat. Hierin leest men het volgende:

"Vooreerst is het duidelijk dat een economisch samenwerkingsverband zelf geen consoliderende onderneming kan zijn. Zulks vloeit voort uit artikel 1 van dit besluit[9] waarin de economische samenwerkingsverbanden niet worden vermeld onder de rechtsvormen die een onderneming moet hebben aangenomen om als consoliderende onderneming te kunnen worden beschouwd. Dit strookt met de aard zelf van een economisch samenwerkingsverband dat uitsluitend tot doel heeft de economische bedrijvigheid van zijn leden te vergemakkelijken of te ontwikkelen dan wel de resultaten van die bedrijvigheid te verbeteren of te vergroten (cf. artikel 1, §1, eerste lid, wet van 17 juli 1989[10] betreffende de economische samenwerkingsverbanden). Een economisch samenwerkingsverband mag dus per definitie geen andere ondernemingen controleren. Zulks wordt overigens bevestigd door artikel 2 van genoemde wet van 17 juli 1989[11] waarin o.m. wordt bepaald dat een economisch samenwerkingsverband geen deelnemingen mag bezitten in handelsvennootschappen of vennootschapen met handelsvorm.

Een economisch samenwerkingsverband moet daarentegen als een consolideerbare onderneming worden beschouwd. Gelet op de juridische structuur van een economisch samenwerkingsverband, o.m. op de omstandigheid dat geen enkel lid over de volstrekte meerderheid van de stemmen mag beschikken[12].

Daaruit volgt dat het economisch samenwerkingsverband overeenkomstig artikel 45[13] van het besluit door zijn leden zal worden geconsolideerd volgens de evenredige methode die beschreven wordt in artikel 61[14] van het besluit. Het is evenwel niet uitgesloten dat een samenwerkingsverband integraal zou worden geconsolideerd. Zulks zal het geval zijn wanneer alle leden van een samenwerkingsverband deel uitmaken van hetzelfde geheel en het samenwerkingsverband precies tot doel heeft de bedrijvigheid van dit geheel te ontwikkelen.

Ten slotte moet nog worden aangestipt dat een economisch samenwerkingsverband buiten de consolidatie mag worden gelaten onder dezelfde voorwaarden als voor een dochteronderneming (cf. artikelen 13 e.v. van het besluit[15]).”

---

1 BS, 22 augustus 1989, p. 14385

2 BS, 22 augustus 1989, p. 14391

3 Actueel de artikelen 839 tot 873 van het W.Venn.

4 Artikel 1 van de wet van 12 juli en artikel 839 van het W.Venn.

5 Artikel 3, § 1 van de Verordening (EEG).

6 bv. art. 842 van het W.Venn.

7 Compensatieverbod van art. 25, §2 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001.

8 Advies 115/1, Bulletin nr. 4, december 1978, p. 22.

9 Actueel opgenomen in art. 108, 4° W.Venn. dat expliciet de economische samenwerkingsverbanden van de verplichting tot consolidatie uitsluit.

10 Actueel opgenomen in art. 839 W.Venn.

11 Actueel opgenomen in art. 840 W.Venn.

12 Cf. artikel 17 van hogergenoemde E.E.G.- Verordening van 25 juli 1985 evenals artikel 865 van het Wetboek van vennootschappen zal een economisch samenwerkingsverband n de regel worden geassimileerd met een gemeenschappelijke dochteronderneming (waarover de leden de gezamenlijke controle uitoefenen (cf. de hierboven gecommentarieerde definities van deze begrippen.

13 Actueel opgenomen in art. 134 W.Venn.

14 Actueel opgenomen in art. 150 W.Venn.

15 Actueel opgenomen in art. 107 e.v. KB 30 januari 2001.