

ADVIES 3-3 - INZAKE DE BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN VERRICHTINGEN VAN TIJDELIJKE HANDELSVENNOOTSCHAPPEN

INLEIDING

Voor veel ondernemingen is de tijdelijke handelsvennootschap een weliswaar veelvuldig gebruikte rechtsfiguur om diverse werkzaamheden uit te voeren, vooral - maar niet uitsluitend - in de bouwsector, maar men kan bezwaarlijk ontkennen dat het juridisch en boekhoudkundig regelgevend kader dat geldt voor de tijdelijke handelsvennootschap - waarschijnlijk als gevolg van de ruime contractuele vrijheid die de wetgever daaraan heeft willen verbinden - vaag is en derhalve een bron van talrijke onzekerheden is.

Zo handelt het boekhoudrecht daarover enkel in artikel 3, derde lid van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen.

Deze bepaling legt in wezen voor de boekhouding het zogeheten volledigheidsbeginsel vast en stelt het volgende : “Wanneer het bedrijf van een onderneming ook werkzaamheden omvat die zij als zaakvoerder of deelgenoot in een tijdelijke handelsvereniging of in een handelsvereniging bij wijze van deelneming verricht, wordt haar boekhouding derwijze wordt aangepast dat ze naar het voorschrift van het eerste lid volledig is zowel wat betreft de betrekkingen met derden als wat betreft de rekening en verantwoording die door de deelgenoten onderling of door de zaakvoerder en deelgenoten aan elkaar moeten worden gedaan”.

Ook al is de doctrine de laatste 30 jaar permanent geëvolueerd, er zijn nog steeds geen duidelijke richtlijnen voorhanden die zorgen voor een enigszins gestandaardiseerde boekhoudkundige verwerking van werkzaamheden verricht als zaakvoerder en/of deelgenoot in een tijdelijke handelsvennootschap, of voor voldoende vergelijkbaarheid op het vlak van de financiële rapportering door vennootschappen die deelgenoot zijn in een project uitgevoerd via een tijdelijke handelsvennootschap. Het onderzoek van de jaarrekeningen van ondernemingen die geregeld met een tijdelijke handelsvennootschap werken, bevestigt hoezeer de praktijken terzake uiteenlopen. Deze toestand wordt vaak nog verergerd als gevolg van de inhoudelijke lacunes van de toelichting bij de betrokken jaarrekeningen.

Met dit advies wenst de Commissie voor boekhoudkundige normen deze toestand te verhelpen.

Voor specifieke thema's werkt de Commissie steeds met werkgroepen en ook hier heeft zij op de medewerking kunnen rekenen van de drie beroepsinstituten : het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten.

Samen hebben zij een werkgroep opgericht, onder het voorzitterschap van de heer D. Smets (IBR) en met als leden, mevrouw M. Claes (IAB) en de heren A. Bauwens (IAB), R. Maertens (BIBF), J.-P. Riquet (BIBF) en Jean-Louis Servais (IBR).

De heer H. Vanmeerbeek, lid van de directie van de Nationale Confederatie van het Bouwbedrijf en thans ere-lid van de Commissie voor boekhoudkundige normen, heeft eveneens deelgenomen aan deze werkgroep. De heer F. Haemers, medewerker van het BIBF, stond in voor het secretariaat.

In het kader van zijn beraadslagingen en met de bedoeling over bepaalde specifieke punten meer duidelijkheid te verkrijgen, heeft de werkgroep de heren B. De Moor, M. Melis en Y. Stempniewsky gehoord.

De Commissie voor boekhoudkundige normen wenst de werkgroep en iedereen die aan de werkzaamheden heeft deelgenomen, van harte te danken.

Een bijzonder dankwoord gaat naar de Voorzitter van de werkgroep, de heer D. Smets, voor de kwaliteit van het verslag dat aan de basis lag van de publieke consultatie die de Commissie op zeer ruime schaal heeft georganiseerd en dat als basisdocumentatie heeft gediend voor de opstelling van dit advies. Dank ook, voor zijn permanente en waardevolle beschikbaarheid.

De Commissie wenst ook de heer H. Vanmeerbeek te danken, thans erelid van de Commissie, alsook de Nationale Confederatie van het Bouwbedrijf, die ervoor gezorgd hebben dat de publieke consultatie werd begeleid met een studiedag eind 2005 in de gebouwen van de Confederatie. Een aantal leden van de werkgroep waren ook bereid om als spreker aan die studiedag deel te nemen. De studiedag zelf is uiterst nuttig gebleken en heeft het mogelijk gemaakt een aantal punten in het verslag te verduidelijken.

De Commissie heeft beslist om over een termijn van drie tot vijf jaar na te gaan hoe dit advies in de praktijk wordt toegepast en dan te evalueren of het wenselijk is aan het Parlement en de Regering specifieke wettelijke of reglementaire bepalingen voor de boekhoudkundige verwerking van verrichtingen van tijdelijke handelsvennootschappen voor te stellen.

BESCHOUWINGEN VOORAF

Artikel 47 van het Wetboek van vennootschappen luidt als volgt: de tijdelijke handelsvennootschap is een vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid, zonder firma naam die één of meer bepaalde handelsverrichtingen tot doel heeft.

Er bestaan - althans in de praktijk - twee soorten van tijdelijke handelsvennootschappen : de geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap en de niet-geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap.

Ook al zijn er juridisch gezien geen verschillen tussen beide samenwerkingsvormen – die overigens niet als dusdanig erkend zijn – de samenwerkingsgeest verschilt sterk en bij de boekhoudkundige verwerking van de ene en de andere dient daarmee rekening te worden gehouden.

Wanneer twee ondernemingen gezamenlijk een project opzetten en accepteren om het ondernemingsrisico niet alleen juridisch maar ook feitelijk gezamenlijk te dragen, is er sprake van een geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap. De partners zetten hun eigen of gemeenschappelijke middelen in en zullen, op het einde van het project het resultaat ervan onderling verdelen volgens een vooraf afgesproken verdeelsleutel. Het klassieke voorbeeld is de handelsvennootschap met twee vennoten waarbij wordt afgesproken om het resultaat, bij afloop van het project, in gelijke helften te delen.

Daartegenover staat de niet-geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap. Twee of meer partners sluiten een contract van tijdelijke handelsvennootschap af en worden juridisch hoofdelijk aansprakelijk voor de uitvoering van dit project. In realiteit echter wordt het project opgedeeld in segmenten of fasen, waarbij de partners onderling afspreken dat de ene vennoot bijvoorbeeld een eerste fase voor zijn rekening neemt, en de andere partner zal instaan voor de andere fase. De taakverdeling kan de meest diverse vormen aannemen, zoals aannemer A bouwt fabriekshall 1 en aannemer B bouwt fabriekshall 2, of nog, A verzorgt de studie en de levering van de technische uitrusting en B staat in voor de ruwbouw en de montage. Een klassiek voorbeeld in de bouwsector is de opsplitsing tussen ruwbouw enerzijds en afwerking anderzijds.

De resultaatverdeling wordt in de meeste gevallen zo opgevat dat de winst (of het verlies) van het deelproject terechtkomt bij de partner die instaat voor dit gedeelte van het project. Er is dus hoegenaamd geen sprake van een gemeenschappelijke kosten- en opbrengstenverdeling, maar er wordt eerder gewerkt volgens de economische stelling “ieder voor zijn eigen rekening”.

De juridische gevolgen hiervan worden grotendeels ondervangen door de hoofdelijkheid, die inhoudt dat schuldeisers van een tijdelijke handelsvennootschap steeds naar keuze om het even welke vennoot kunnen aanspreken voor de integrale uitvoering van het contract (hetzij betalingen in contanten, hetzij prestaties in natura).

De onderlinge afspraken van die vennoten (bijvoorbeeld in verband met het al dan niet geïntegreerd karakter van de tijdelijke handelsvennootschap) zullen enkel in hun onderlinge relatie uitwerking hebben, met name bij de eindafrekening en verdeling, nadat vooraf de derde- schuldeiser werd uitbetaald.

De contractuele aard van het instrument heeft tot gevolg dat in principe het overlijden van een vennoot of diens kennelijk onvermogen of faillissement, het einde van de handelsvennootschap met zich brengt.

Deze problematiek wordt opgevangen door het stipuleren van een continuïteitsbepaling die stelt dat de overeenkomst verder wordt uitgevoerd door de overblijvende vennoten.

De niet-geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap lijkt voor de partners een veilig instrument, omdat er, op het eerste gezicht en in hun onderlinge rekeningen, minder afhankelijkheid is ten opzichte van de andere partner en diens resultaten.

Elk van de partners realiseert zijn eigen deelproject en ondervindt in principe geen nadeel, noch voordeel van het deel dat aan de andere partner werd toevertrouwd.

Wanneer de partner zich terugtrekt (bijvoorbeeld in geval van faillissement) wordt de toestand delicaat. Meestal (maar niet altijd) zal bij een niet-geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap elke partner werkzaam zijn in zijn eigen specifieke sector. Indien één van de twee deelnemers in gebreke blijft, zal de andere partner moeilijk de verbintenissen van de ingebreke blijvende partner kunnen overnemen en zal hij genooddaakt zijn de medewerking van een andere specialist in te roepen.

Dit advies schetst de krachtlijnen van de wijze waarop verrichtingen van een geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap boekhoudkundig horen te worden verwerkt. De hypothese van een niet-geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap wordt slechts marginaal behandeld.

I. AFZONDERLIJKE BOEKHOUDING VOOR EEN TIJDELIJKE HANDELSVENNOOTSCHAP ?

Een eerste, vaak gestelde vraag is in hoeverre de naleving van artikel 3, derde lid van de boekhoudwet vereist dat voor een tijdelijke handelsvennootschap een afzonderlijke boekhouding wordt gevoerd.

De Memorie van Toelichting bij de oorspronkelijke wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen stelt: « De in tijdelijke verenigingen of in deelnemingsvereniging gevoerde activiteiten zullen naar luidt het derde lid van artikel 3 geboekt moeten worden in afzonderlijke rekeningen, gehouden door de zaakvoerder(s) van de vereniging ».

De Memorie van Toelichting lijkt op het eerste gezicht voldoende expliciet : de activiteiten van de tijdelijke handelsvennootschap worden verwerkt in afzonderlijke rekeningen. Maar dit veronderstelt daarom nog niet dat er een afzonderlijke boekhouding wordt gevoerd. De

zaakvoerder-boekhouder kan immers binnen het bestaande rekeningstelsel van de onderneming een reeks aparte rekeningen creëren waarin de verrichtingen van de tijdelijke handelsvennootschap worden verwerkt.

De rechtsleer heeft in het verleden echter vaak gepleit voor een autonome boekhouding¹.

De volgende argumenten onderbouwen deze stelling:

1. Een afzonderlijke boekhouding is niet in strijd met de wettelijke bepalingen.
Integendeel, zowel artikel 3 van de Wet van 17 juli 1975 als de Memorie van Toelichting suggereren op min of meer impliciete wijze dat de boekhouding autonoom kan bestaan.
2. Een afzonderlijke boekhouding vereenvoudigt de rapportering op fiscaal- en sociaalrechtelijk vlak.
Men denke hier meer bepaald aan geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschappen die, voor zover zij een voldoende gedetailleerde eigen boekhouding voeren, een apart B.T.W.-nummer² hebben, maar ook aan de handelsvennootschappen die eigen personeel in loondienst hebben.
3. Een afzonderlijke boekhouding bevordert de confidentialiteit.
Het is niet ongebruikelijk dat de deelgenoten van een tijdelijke handelsvennootschap inzage vragen in de boekhouding. In dit geval is het wenselijk dat de deelgenoten enkel toegang krijgen tot de boekhoudkundige stukken van de tijdelijke handelsvennootschap zelf, en niet tot de administratie van de boekhouder.

In de praktijk stelt men tevens vast dat de verrichtingen van geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschappen quasi altijd in een afzonderlijke boekhouding worden geregistreerd, die soms zelfs op de site van de tijdelijke handelsvennootschap wordt gevoerd door andere personen dan de vennoten.

II. INTEGRATIE VAN DE REKENINGEN VAN EEN TIJDELIJKE HANDELSVENNOOTSCHAP IN DE REKENINGEN VAN DE GEASSOCIEERDE ONDERNEMINGEN

A. Frequentie en volledigheid van de integratie

De Memorie van Toelichting bij de wet van 17 juli 1975 vermeldt in dit verband: "(...) Daaruit volgt dat deze verrichtingen hoewel voor gemeenschappelijke rekening uitgevoerd, niet door de andere vennoten oorspronkelijk in hun boekhouding dienen te worden opgenomen. Deze laatsten zullen de tijdelijke of deelnemingsvereniging in hun boekhouding mogen beschouwen als een afzonderlijke juridische entiteit. In hun inventaris en jaarrekeningen zullen ze echter hun deel moeten vermelden in de bruto-tegoeden en –verbintenissen van de vereniging en in de resultaten daarvan (...)".

Uit deze passage zou men kunnen afleiden dat de wetgever via artikel 3, derde lid van de wet van 17 juli 1975, de partners slechts de verplichting wilde opleggen om het vermogen en het resultaat van de tijdelijke handelsvennootschap in de jaarrekening uit te drukken (balans en resultatenrekening) en bijgevolg dat deze transcriptie slechts eens per jaar of eventueel eens om de zes maanden zou kunnen geschieden voor de deelgenoten voor wie een semestriële rapportering geldt.

Bepaalde auteurs hebben het evenwel over een maandelijks overschrijving van de gegevens van de zogenaamde parallelle boekhouding van de tijdelijke handelsvennootschap in de rekeningen van de partners³, wat laat veronderstellen dat de zaakvoerder-boekhouder van de tijdelijke handelsvennootschap elke maand een tussentijdse toestand opstelt, en dat de deelgenoten deze maandafsluiting integreren in de eigen boekhouding.

Andere auteurs pleiten alleszins voor de nood aan soepelheid : "Met het bijhouden van de boekhouding door de zaakvoerder heeft men geenszins de bedoeling gehad verwarring te stichten met zijn eigen boekhouding. Men heeft vooral willen vermijden dat elk van de deelnemers dagelijks alle verrichtingen van de vereniging in zijn boekhouding zou moeten schrijven⁴".

Naar het oordeel van de Commissie, zal de jaarlijkse dan wel semestriële integratie in de boekhouding van de deelgenoten, in de regel volstaan om de deelnemende ondernemingen in staat te stellen het beginsel van de volledige en aangepaste boekhouding na te leven.

De raad van bestuur van een deelnemende onderneming zou evenwel kunnen beslissen dat de naleving van het voornoemde beginsel een meer frequente integratie van verrichtingen in zijn boekhouding vergt.

B. Integratiemethoden op balansniveau

Een onderzoek van de rechtsleer en de praktijk leert dat verschillende integratietechnieken worden gebruikt.

Ziehier de lijst:

1. De methode van de rekening-courant;
2. De methode van de eenvoudige gelijkgeschakeling met een derde onderneming;
3. De methode van de eenvoudige equivalentie;
4. De methode van de samenvoeging in onderscheiden rekeningen, vermelding in toelichting;
5. De uitgebreide equivalentiemethode;
6. De proportionele integratiemethode;

7. De globale integrale methode.

Om haar voorkeur meer bepaald voor een van deze methoden zo volledig mogelijk te verantwoorden, acht de Commissie het nuttig om elke integratiemethode bondig te beschrijven en de belangrijkste eigenschappen ervan toe te lichten, wat de beoordeling van voor- en nadelen vergemakkelijkt.

1. De methode van de rekening-courant

1.1. Beschrijving van de methode

De methode van de rekening-courant houdt in dat alle verrichtingen tussen de tijdelijke handelsvennootschap en haar respectieve partners, in de boekhouding van deze laatste worden geregistreerd via één "scharnierrekening" of zogenaamde rekening-courant. Deze rekening-courant is dan terug te vinden, hetzij op het actief (meestal in de rubriek 41), hetzij op het passief (meestal in de rubriek 48).

De transacties die aldus via de rekening-courant lopen zijn:

- de financieringsvoorschotten toegestaan door de partner aan de tijdelijke handelsvennootschap die leiden tot de boeking van een vordering

Debet
- de uitbetaling door de tijdelijke handelsvennootschap aan de deelgenoten van geldoverschotten (die al dan niet overeenstemmen met de verdeling van het resultaat) en die in de rekeningen van de deelgenoten worden geboekt als een schuld

Credit
- de opname in de rekeningen van de deelgenoten van hun aandeel in de kosten van de tijdelijke handelsvennootschap

Credit
- de opname in de rekeningen van de deelgenoten van hun aandeel in de opbrengsten van de tijdelijke handelsvennootschap

Debet

De verwerking via de rekening-courant kan zelfs nog uitgebreid worden met alle andere verrichtingen tussen de tijdelijke handelsvennootschap en de partners, zoals:

- de transfer van de handelsvorderingen (facturatie van de partner aan de tijdelijke handelsvennootschap door middel van de zogenaamde debetnota's)

Debet
- de aanzuivering ervan (betaling door de tijdelijke handelsvennootschap van de debetnota's opgesteld door de partner)

Credit
- en eventuele gelijkaardige mutaties die over de leveranciersboekhouding lopen (geldt vooral als de tijdelijke handelsvennootschap optreedt als onderaannemer van de partner)

1.2. Eigenschappen van de methode

1. De methode is bijzonder eenvoudig. Ze vereist geen complexe integratietabellen en eliminatietechnieken.. Dit verklaart ook waarom deze techniek vaak wordt toegepast door kleinere ondernemingen.
2. De integratie loopt via de rekeningen 41 en 48 zodat er geen problemen zijn met de rekenkundige en logische controles van de Balanscentrale (NBB).
3. Uit de rekening-courant blijkt evenwel het netto-resultaat na compensatie van vorderingen en schulden en dit is uiteraard een inbreuk op het compensatieverbod.

4. De methode leidt evenmin tot een volledig beeld, vermits louter vorderingen en schulden worden opgenomen en dus niet het aandeel in de andere activa en passiva (vaste activa, liquide middelen, kredieten, enz.).
5. Het aandeel van de kosten en opbrengsten van de tijdelijke handelsvennootschap zal enkel in de resultatenrekening van de partner terug te vinden zijn wanneer het resultaat wordt uitgekeerd. Deze methode geeft dus nooit een volledig beeld van de activiteiten van de tijdelijke handelsvennootschap

De techniek wordt in de praktijk courant en zelfs door grote ondernemingen gebruikt voor de verwerking van opstartende en aflopende tijdelijke handelsvennootschappen ("run off"). Het gaat hier om entiteiten die geen activiteiten meer hebben maar waarvan de definitieve ontbinding op zich laat wachten wegens een aantal hangende punten die van minder belang zijn (openstaande handelsvorderingen en handelsschulden die nog niet definitief werden vastgesteld, kleine geschillen, enz.)

2. De methode van de eenvoudige gelijkschakeling

2.1. Beschrijving van de methode

De tijdelijke handelsvennootschap wordt in deze methode beschouwd als een derde, waarmee de partner geen band heeft. Deze benadering is enigszins geïnspireerd op de methode van de rekening-courant, met dit verschil dat er hier geen sprake is van centralisatie van de diverse contractuele relaties in één rekening-courant.

Aldus zal men in de volgende posten van de boekhouding van de partner terugvinden:

1. de financieringsvorderingen op meer dan één jaar ten belope van de voorschotten die aan de tijdelijke handelsvennootschap werden gestort (meestal in de rubrieken 29 en 41);

Indien, wegens de deficitaire resultaten van de tijdelijke handelsvennootschap, blijkt dat de gestorte voorschotten niet, of slechts gedeeltelijk, kunnen gerecupereerd worden, zullen passende waardeverminderingen worden geregistreerd;

2. de handelsvorderingen voor de debetnota's gericht aan de tijdelijke handelsvennootschap (in principe in de rubriek 40);
3. de schulden op meer dan één jaar voor de geldoverschotten en/of de resultaatuitkeringen door de tijdelijke handelsvennootschap (meestal in de rubrieken 17 en 48);
4. de handelsschulden, zijnde de schulden tegenover de tijdelijke handelsvennootschap, indien deze laatste goederen zou geleverd hebben of diensten zou verricht hebben voor de deelgenoot (bijvoorbeeld een tijdelijke handelsvennootschap die optreedt als onderaannemer van één van de deelgenoten).

2.2. Eigenschappen van de methode

1. Deze methode is bijzonder eenvoudig. Ze vereist geen complexe integratietabellen en eliminatietechnieken. Bij de periodieke afsluiting zijn er bovendien minder afsluitingsboekingen aangezien er hier niet gecentraliseerd wordt naar een rekening-courant.
2. Er is hier geen inbreuk op het compensatieverbod m.b.t. de balansposten.
3. De uitdrukking van de financieringsvoorschotten onder de vorm van lange-termijn- of korte-termijnvorderingen ligt dicht bij de bedrijfseconomische realiteit omdat deze voorschotten worden gerubriceerd in functie van het effectief verwachte incasso van deze vordering.
4. Omdat er hier in wezen geen sprake is van integratie, zullen de resultaten van de tijdelijke handelsvennootschap een eigen leven leiden en doorgaans slechts in de boekhouding van de deelgenoten worden opgenomen op het moment dat de tijdelijke handelsvennootschap de winst effectief uitkeert aan de partners. Deze methode leidt in dat geval niet tot een correcte weergave van het aandeel in het resultaat van de tijdelijke handelsvennootschap. De erkenning van het resultaat geschiedt immers op grond van gelduitkeringen en niet op grond van een bedrijfseconomische resultaatserkenningmethode.
5. Het aandeel van de kosten en opbrengsten van de tijdelijke handelsvennootschap zal enkel in de resultatenrekening van de partner terug te vinden zijn wanneer het resultaat wordt uitgekeerd. Deze methode geeft dus nooit een volledig beeld van de activiteiten van de tijdelijke handelsvennootschap.

Volgens deze methode wordt de tijdelijke handelsvennootschap als een derde beschouwd en wordt het resultaat van de tijdelijke handelsvennootschap slechts erkend bij de uitbetaling van de geldoverschotten. Deze techniek kan derhalve niet worden toegepast op de geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap.

Ingeval de tijdelijke handelsvennootschap een resultaat genereert (zoals dit het geval is bij de geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap), maakt deze methode het mogelijk dit resultaat uit te stellen door bijvoorbeeld het geldoverschot te laten transiteren via een bankrekening van de tijdelijke handelsvennootschap.

De methode van de eenvoudige gelijkschakeling strookt echter wel met de filosofie van de niet-geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap, waarbij elk van de partners individueel aanspreekbaar is voor zijn aandeel in het project, en zijn aandeel aanrekent aan de tijdelijke handelsvennootschap.

3. De methode van de eenvoudige equivalentie

3.1. Beschrijving van de methode

Deze methode leunt sterk aan bij de vorige en verschilt enkel wat de boekhoudkundige uitdrukking van de winsten van de tijdelijke handelsvennootschap betreft.

Eigenlijk gaat het dus niet om een andere integratietechniek, maar eerder om een ander waarderingsprincipe, met name dat van de vooruitgang der werken ("percentage of completion").

Bij de (periodieke) afsluiting wordt het voorschot geboekt op het actief van de balans van de partner (rubriek 29 "Vorderingen op meer dan één jaar" of rubriek 41), in geval van winst verhoogd met het aandeel van de partner in het resultaat van de tijdelijke handelsvennootschap.

Deze techniek is dus geïnspireerd op de methode die in het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen werd gedefinieerd als zijnde de vermogensmutatiemethode⁵, of de methode waarbij in de balans de boekwaarde van de deelneming wordt vervangen door de fractie van het netto-vermogen van de betrokken onderneming dat overeenkomt met deze deelneming.

Aangezien verliezen wel degelijk erkend worden in de methode van de "derde onderneming", is deze techniek, in geval van deficitaire projecten, totaal identiek met de vorige.

3.2. Eigenschappen van de methode

De eigenschappen van deze methode zijn identiek met deze vermeld in de voorgaande methode, met dit verschil dat, in geval van deelname in een winstgevend project, dit resultaat periodiek tot uiting zal komen in de boekhouding van de partners.

Ook hier stuit de methode op het fundamentele bezwaar dat de activa en passiva van de tijdelijke handelsvennootschap op geen enkele wijze worden vertaald in de boekhouding van de deelgenoten, zodat de boekhouding van de partners bezwaarlijk kan worden aangemerkt als zijnde volledig.

De bemerkingen die hiervoor werden geformuleerd inzake de "eenvoudige gelijkschakeling" gelden hier eveneens, met deze nuance dat de resultaatuitdrukking dichter bij de economische realiteit aanleunt.

4. Samenvoeging in onderscheiden rekeningen

4.1. Beschrijving van de methode

Het is vooral de noodzaak om meer uitgewerkte informatie te publiceren dan deze verschaft door de voorgaande technieken, die geleid heeft tot een meer omstandige rapportering, waarbij de rekeningen van de tijdelijke handelsvennootschap(en) worden gepubliceerd los van de eigen rekeningen van de partners.

Men spreekt hier van een ontdebelling, waarbij dan nog moet worden uitgemaakt of:

- a) de zaakvoerder de rekeningen van de tijdelijke handelsvennootschap integraal vrijgeeft, dan wel elke partner zijn aandeel presenteert;
- b) de publicatie geschiedt voor alle tijdelijke handelsvennootschappen samen, dan wel voor elke tijdelijke handelsvennootschapp afzonderlijk.

Het Belgisch Centrum voor Normalisatie van de Accountancy en het Revisoraat (BCNAR) geeft de voorkeur aan "full disclosure" door de zaakvoerder, terwijl de andere partners zich in dat geval zouden beperken tot een nominatieve vermelding (naam van de tijdelijke handelsvennootschap, naam van de zaakvoerder; met eventuele verwijzing naar de respectieve B.T.W.-nummers).

4.2. Eigenschappen van de methode

1. Deze methode is ongetwijfeld de meest transparante omdat men een volledig en precies beeld heeft van de verrichtingen van de tijdelijke handelsvennootschappen.
2. De administratieve verwerking bij deze methode is echter zo omvangrijk dat ze quasi geen tijdsbesparing inhoudt ten opzichte van de uitgebreide integratietechnieken, die hierna worden besproken.
3. De grootste kritiek slaat op de openbaarmaking van vertrouwelijke informatie. Vooral kleinere ondernemingen die slechts met een zeer beperkt aantal tijdelijke handelsvennootschappen werken, zouden met deze methode de rendabiliteit van hun projecten bloot leggen. Maar zelfs grotere ondernemingen, die soms tientallen tijdelijke handelsvennootschappen hebben, staan weigerachtig tegenover de

afzonderlijke en gedetailleerde publicatie van de activiteiten van tijdelijke handelsvennootschappen.

4. Indien de rekeningen van de tijdelijke handelsvennootschappen enkel worden gepubliceerd door de zaakvoerder, wordt de consultatie zeer ingewikkeld. Als de zaakvoerder bovendien de rekeningen van de tijdelijke handelsvennootschappen op samengevoegde wijze presenteert dan kan de lezer op geen enkele wijze hieruit de rekeningen filteren van de tijdelijke handelsvennootschap die hem aanbelangt.

De publicatie van de afzonderlijke rekeningen van tijdelijke handelsvennootschappen lijkt de meest transparante en correcte benadering, maar is in de praktijk niet toepasbaar indien men opteert voor de openbaarmaking van de informatie op individuele basis.

De afzonderlijke voorstelling van de (al dan niet) samengevoegde rekeningen van tijdelijke handelsvennootschappen genoot sinds 1981⁶ ook de voorkeur in de rechtsleer. Indien men alle bestaande integratiemethoden en hun gebreken in acht neemt, lijkt dit de meest getrouwe voorstellingsmethode.

In dit geval zal de onderneming haar jaarrekening opstellen volgens één van de voorgaande methoden, en in de toelichting de enkelvoudige of samengevoegde rekeningen van de tijdelijke handelsvennootschappen opnemen. Men beschikt dan evenwel enkel over een getrouw en volledig beeld indien men het jaarrekeningschema van de onderneming en de rekeningen van de tijdelijke handelsvennootschappen samenneemt.

Het is niet ongebruikelijk (zoals in Frankrijk) dat de zaakvoerder van een tijdelijke handelsvennootschap 100 % van de cijfers in zijn eigen toelichting opneemt. Dit heeft enkel zin indien dit op individuele basis (zijnde elke tijdelijke handelsvennootschap afzonderlijk) geschiedt, omdat de andere partners zich dan kunnen beperken tot een loutere verwijzing naar de jaarrekening van de partner. De openbaarmaking van individuele gegevens van tijdelijke handelsvennootschappen druist evenwel in tegen het principe van een minimale confidentialiteit.

5. De uitgebreide equivalentiemethode

5.1. Beschrijving van de methode

De uitgebreide equivalentiemethode is de eerste volwaardige integratiemethode, op basis van de volgende principes:

1. De herwerking van de rekeningen van de tijdelijke handelsvennootschap om ze in overeenstemming te brengen met de regels van de partners. Deze herwerking slaat vooral op eventuele correcties indien de waarderingsregels inzake de tijdelijke handelsvennootschap niet zouden overeenstemmen met die van de partner.
2. Integratie van het aandeel van de partner in de activa van de tijdelijke handelsvennootschap in de balansrubrieken:
V. Vorderingen op meer dan één jaar
VII. Vorderingen op minder dan één jaar
Waarbij de meeste ondernemingen gebruik maken van de bestaande rekeningen in het rekeningschema.
3. Integratie van het aandeel van de partner in de passiva van de tijdelijke handelsvennootschappen in de balansrubrieken:
XIII. Schulden op meer dan één jaar
IX. Schulden op ten hoogste één jaar
4. Eliminatie van dubbel gebruik (namelijk de gestorte en ontvangen voorschotten, vorderingen op klanten en schulden t.o.v. leveranciers).

5.2. Eigenschappen van de methode

1. De methode vormt de eerste van de drie echte integratietechnieken.
2. Het gebruik van specifieke rekeningen maakt het makkelijk om de activa en passiva van de tijdelijke handelsvennootschappen te identificeren.
3. Daartegenover staat dat er een zeker verlies aan confidentialiteit is indien men de activiteiten van de tijdelijke handelsvennootschappen binnen de balans en binnen de resultatenrekening apart kan identificeren.
4. De groepering in twee balansrubrieken op het actief en de twee balansrubrieken op het passief geeft geen correct beeld van het aandeel in het effectieve patrimonium (vaste activa, liquide middelen, enz).
5. Omdat het hier gaat om een volwaardige integratie dient er ook rekening gehouden te worden met de problematiek van de eliminatie.

De uitgebreide equivalentiemethode is de eerste van de volwaardige integratiemethoden, waarbij het aandeel in de activa en de passiva van de tijdelijke handelsvennootschappen wordt voorgesteld in de eigen rekeningen, hetzij in de bestaande rubrieken van het rekeningschema, hetzij in apart gecreëerde rubrieken. In dit laatste geval gaat er een stuk van de confidentialiteit verloren, terwijl de rekeningen ook moeilijker kunnen geraadpleegd worden via de informatica⁷.

6. De proportionele integratiemethode

6.1. Beschrijving van de methode

De proportionele integratiemethode ligt in het verlengde van de hiervoor beschreven methode van de uitgebreide equivalentie, maar is verfijnder op het vlak van de integratie van de diverse rubrieken. Aldus wordt elke rubriek van de balans en van de resultatenrekening geïntegreerd in verhouding tot het aandeel dat de partner in kwestie heeft in de desbetreffende tijdelijke handelsvennootschap, waarna de nodige eliminaties en correcties worden verricht om de zogenaamde "homogeniteit" terug te vinden.

6.2. Eigenschappen van de methode

1. In de geïntegreerde balans komen de reële verhoudingen tot uiting. Indien de deelgenoten op zeer asymmetrische wijze bijdragen tot het project zal de proportionele integratie leiden tot een sterk afwijkend beeld ten opzichte van de bedrijfseconomische situatie.
2. In de balans komt de partner als eigenaar in volle eigendom van zijn aandeel (en dus niet als onverdeeld eigenaar in de totaliteit). Sommige ondernemingen staan erop om geen geldrekeningen op te nemen op het actief waarover ze geen totale zeggenschap hebben.
3. Deze integratietechniek vergt veel administratief werk.
4. Aangezien het een volwaardige integratie is, dient er ook rekening gehouden te worden met de problematiek van de eliminatie.

Deze tweede integratietechniek wordt momenteel gebruikt door de meeste grote ondernemingen. Als belangrijkste bezwaar geldt vooral dat het, volgens de tegenstanders van deze benadering, niet correct is om activa en passiva als dusdanig in de balans uit te drukken waarover men geen totale zeggenschap heeft.

Deze kritiek kan worden ondervangen door hetzij voor de activa en passiva waarvan de rapporterende onderneming geen volle eigenaar of schuldenaar is, een afzonderlijk rubriek te openen, hetzij de in medeëigendom gehouden activa en passiva in de toelichting te identificeren.

7. De globale integratiemethode

7.1. Beschrijving van de methode

Deze methode sluit aan bij de integrale consolidatiemethode, zoals voorgeschreven door het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen⁸ en die erin bestaat de activa en passiva integraal op te nemen in de balans van de onderneming, en de minderheidsbelangen uit te drukken in de vorm van een schuld tegenover derden. Deze techniek kan enkel worden toegepast door de partner met een overheersend of meerderheidsbelang.

Andermaal worden de eliminatie- en herwerkingstechnieken toegepast om te komen tot een coherent geheel.

7.2. Eigenschappen van de methode

1. De eigenschappen van deze methode liggen in het verlengde van de proportionele integratiemethode;
2. De globale consolidatie kan beschouwd worden als de meest geschikte techniek ingeval een partner een belangrijk meerderheidsbelang heeft wat in de praktijk eerder zelden voorkomt;
3. Met deze techniek wordt de partner, in hoofde van wie wordt geïntegreerd, voorgesteld als zijnde 100% eigenaar van activa. Daarnaast bestaan er nog praktische problemen van juridische en fiscale aard die niet kunnen verwaarloosd worden.

Deze methode kan worden toegepast door ondernemingen die als deelgenoot een overwegend belang hebben in de tijdelijke handelsvennootschap. Zulke gevallen komen in de praktijk vrij zelden voor. Deze methode zal enkel werkbaar zijn indien een partner quasi 100 % van de tijdelijke handelsvennootschap in handen heeft.

C. Integratiemethoden op het niveau van de resultatenrekening

Overzicht van de integratiemethoden

In de boekhouddoctrine wordt haast nooit een onderscheid gemaakt tussen enerzijds de integratie van de balansrekeningen en anderzijds de integratie van de resultatenrekeningen. Het één staat nochtans los van het andere.

Op het vlak van de verwerking van de kosten- en opbrengstenrekeningen worden in de praktijk drie fundamentele methoden toegepast, met name:

1. De integratie van het resultaat;
2. De eenvoudige integratie van de kosten en de opbrengsten;
3. De proportionele integratie van de kosten en de opbrengsten.

1. De integratie van het resultaat

Bij de integratie van het resultaat worden opbrengsten en kosten gecompenseerd, en wordt enkel het bonus of het malus opgenomen in de resultatenrekening van de deelgenoot.

Wegens de compensatie van kosten en opbrengsten, maar ook wegens de onvolledige voorstelling van de resultatenrekening, dient deze techniek verworpen te worden.

Nochtans kan de integratie van het resultaat wel worden aanvaard in de uitzonderingsgevallen, welke eerder reeds ter sprake kwamen (de projecten in de opstartfase of in de uitlooffase). In deze gevallen is de impact op de resultatenrekening immers verwaarloosbaar.

2. De eenvoudige integratie van kosten en opbrengsten

De eenvoudige integratie van de kosten en opbrengsten bestaat erin dat de deelgenoot in zijn eigen resultatenrekening diens aandeel opneemt in het totaal van de kosten enerzijds en in het totaal van de opbrengsten anderzijds.

Er is hier geen sprake van compensatie tussen kosten en opbrengsten. Nochtans geeft ook hier de resultatenrekening geen passend beeld omdat de kosten in hun geheel worden ondergebracht in één enkele rubriek (meestal de rubriek “andere bedrijfskosten”, maar dit kan ook de rubriek “60” of “61” zijn) terwijl het aandeel in de opbrengsten wordt ondergebracht in de rubriek Omzet of in de rubriek Andere bedrijfsopbrengsten.

Voorals de kostenzijde stuit deze werkwijze op bezwaren, omdat deze techniek leidt tot het artificieel opkrikken van de toegevoegde waarde. De groepering van alle kosten van de tijdelijke handelsvennootschap in de rubriek “64” leidt er immers toe dat kosten van intermediair verbruik (zoals de kosten van onderaanneming, van aankoop van goederen en van diensten) worden ondergebracht onder de andere bedrijfskosten en aldus worden beschouwd als een component van de toegevoegde waarde.

Omgekeerd zal een deelgenoot die zijn aandeel in een tijdelijke handelsvennootschap integraal opneemt in de rubrieken “60” of “61” kunstmatig de kosten van intermediair verbruik doen stijgen, wat dan op zijn beurt leidt tot een artificiële daling van de toegevoegde waarde.

Behoudens de uitzonderingsgevallen van projecten van aanloop en afloop dient de eenvoudige integratie van kosten en opbrengsten derhalve eveneens te worden verworpen.

Uit de praktijk blijkt dat een aantal ondernemingen weliswaar opteren voor één van de complexe en kwalitatief hoogstaandere integratiemethoden op balansniveau, maar anderzijds de integratie van de resultaten toepassen aan de hand van de eenvoudige integratie.

3. De proportionele integratie van kosten en opbrengsten

Deze methode bestaat erin de kosten en de opbrengsten, rubriek per rubriek, en proportioneel met het aandeel van de deelgenoot in de tijdelijke handelsvennootschap, op te nemen in de eigen boekhouding.

De lijn per lijn integratie is de meest complexe vorm van integratie van kosten en opbrengsten en geeft het meest correcte beeld van de resultatenrekening. Nochtans stuit ook deze methode op kritiek:

1. Bij een asymmetrische tijdelijke handelsvennootschap zal de resultatenrekening meer afwijken van de bedrijfseconomische realiteit.
2. De rekeningen van de personeelskosten zullen zowel de kosten van het eigen personeel van de onderneming, als het proportioneel aandeel in de personeelskosten van de tijdelijke handelsvennootschap opnemen, terwijl de informatie in de sociale balans enkel slaat op het personeel dat in het personeelsregister van de onderneming is ingeschreven.

Integratiemethoden: standpunt van de Commissie voor boekhoudkundige normen

Gelet op wat voorafgaat, is volgens de Commissie de proportionele integratiemethode zowel op balansniveau als op het niveau van de resultatenrekening, de methode waarmee de bedrijfseconomische realiteit van een geïntegreerde tijdelijke handelsvennootschap in de meeste gevallen het best kan worden weergegeven. De praktijk leert overigens dat die methode nu al zeer vaak wordt toegepast.

In sommige - weliswaar uitzonderlijke - gevallen, wanneer één van de deelgenoten het bedrijf van de tijdelijke handelsvennootschap controleert, zou de toepassing van de globale integratiemethode verantwoord kunnen zijn.

Zoals eerder aangestipt, veronderstelt de toepassing van deze methoden onvermijdelijk dat op balansniveau en op het niveau van de resultatenrekening de nodige eliminaties worden verricht. Deze problematiek wordt hierna toegelicht.

Inzover het gebruik van deze echte integratiemethoden echter niet te verwaarlozen administratieve kosten met zich mee brengt, is de Commissie van oordeel, wanneer de omvang van een tijdelijke handelsvennootschap - niet de omvang van de geassocieerde vennootschappen - geen van de drie criteria van artikel 15⁹ van het Wetboek van vennootschappen overschrijdt, dat een eenvoudiger methode mag worden gebruikt, op voorwaarde dat hierdoor op het niveau van de rekeningen van de geassocieerde onderneming geen afbreuk wordt gedaan aan het beginsel van het getrouw beeld zoals omschreven in artikel 24 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen.

Volgens de Commissie is het raadzaam, wanneer het gaat om vennootschappen die participeren in een tijdelijke handelsvennootschap die één van de drie criteria van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen overschrijdt, om de methode van de rekening-courant of van de eenvoudige equivalentie enkel bij uitzondering toe te passen, in specifieke gevallen (bvb. in de opstartfase of de afloophase van een tijdelijke handelsvennootschap), en mits passende verantwoording in de toelichting wordt gegeven.

III. **METHODEN VOOR DE ELIMINATIE VAN verrichtingen**

A. **Inleiding**

Ook de problematiek van de eliminatie van posten is een complexe vraag, des te meer wanneer geopteerd wordt voor de proportionele integratie als referentiemethode voor de integratie van de rekeningen van een tijdelijke handelsvennootschap in de boekhoudingen van de vennoten.

Het is vrij opvallend dat zelfs de ondernemingen met de meest transparante financiële informatie inzake de boekhoudkundige verwerking van de verrichtingen van tijdelijke handelsvennootschappen in hun jaarrekening, niet de minste toelichting geven bij de toegepaste eliminatiemethoden.

In de meeste gevallen zullen de vennoten prestaties leveren aan de tijdelijke handelsvennootschap waarvan ze deel uitmaken. En diezelfde tijdelijke handelsvennootschap zal deze prestaties van haar vennoten (die als het ware optreden als onderaannemers van de tijdelijke handelsvennootschap) op haar beurt doorrekenen aan de uiteindelijke cliënt.

Bij de integratie van de verrichtingen van de tijdelijke handelsvennootschap in de boekhoudingen van de vennoten worden deze prestaties samengeteld, wat onvermijdelijk leidt tot dubbeltelling.

Hetzelfde geldt op het vlak van de balans, namelijk bij de toegestane voorschotten en ontvangen gedloverschotten, maar ook de handelsvorderingen- en schulden zullen bij integratie tweemaal op de balans worden opgenomen.

De eliminatie van deze dubbeltellingen is op balansniveau een vrij eenvoudige zaak, maar roept vooral bij toepassing op de resultatenrekening bedenkingen op, omdat hiervoor de meest uiteenlopende methoden worden toegepast.

B. **Uiteenzetting van de problematiek**

Zoals uiteengezet in de studie van de diverse integratiemethoden, bestaat de techniek van de integratie voornamelijk uit een samentelling van de financiële gegevens van de individuele jaarrekening van de vennoten met het proportioneel aandeel van deze vennoot in de rekeningen van de tijdelijke handelsvennootschap.

1. **Eliminatie op balansniveau**

1.1. **Voorbeelden op balansniveau**

1.1.1. **Voorbeeld 1 : toekenning van een voorschot**

Bij het opstarten van een tijdelijke handelsvennootschap kennen de twee vennoten, die werken in een 60 % - 40 % verhouding, beide een voorschot toe om de aanvang van de werkzaamheden te financieren. De totale financieringsbehoefte bedraagt 100.000 €.

Dan ziet de balans van de vennoten er als volgt uit (gemakshalve in 000 € voorgesteld):

DEELGENOOT A		DEELGENOOT B	
Voorschot		Voorschot	
aan THV	60	aan THV	40
En de balans van de tijdelijke handelsvennootschap als volgt:			
TIJDELIJKE HANDELSVENNOOTSCHAP			
		Ontvangen voorschot A	60
		Ontvangen voorschot B	40
			100

Wat na de integratie bij deelgenoot A leidt tot:

DEELGENOOT A			
Voorschot toegestaan		Door THV	
aan THV	60	ontvangen voorschot	60

En bij deelgenoot B het volgende geeft:

DEELGENOOT B			
Voorschot toegestaan		Door THV	
aan THV	40	ontvangen voorschot	40

De eliminatie bestaat erin de vordering uit hoofde van het toegestane voorschot en de schuld die vanuit de tijdelijke handelsvennootschap werd geïntegreerd, af te boeken.

1.1.2. Voorbeeld 2 : een asymmetrisch voorschot

Ietwat complexer wordt het bij de asymmetrische toekenning van voorschotten.
Indien er wordt uitgegaan van het voorgaande voorbeeld met een 60 % - 40 % verhouding, maar waarbij de hoofdpartner thans 80 % van het voorschot toekent, en de minderheidspartner slechts 20 %, dan wordt het schema als volgt voorgesteld.

Bij de partners wordt het toegestane voorschot geboekt:

DEELGENOOT A		DEELGENOOT B	
Voorschot aan		voorschot aan	
de THV	80	de THV	20

En bij de tijdelijke handelsvennootschap de ontvangen voorschotten:

TIJDELIJKE HANDELSVENNOOTSCHAP			
		Ontvangen voorschot A	80
		Ontvangen voorschot B	20
			100

Wat na integratie in de rekeningen van de deelgenoten het volgende beeld geeft bij deelgenoot A:

DEELGENOOT A			
Voorschot toegestaan aan de THV	80	Proportioneel aandel in ontvangen voorschotten	
		60% X 100 =	60

En bij deelgenoot B:

DEELGENOOT B			
Voorschot toegestaan aan de THV	20	proportioneel aandeel in ontvangen voorschotten	
		40% X 100 =	40

De eliminatie zal in dit geval beperkt blijven tot het schrappen van het kleinste bedrag van de twee, wat betekent dat in de rekeningen van de twee deelgenoten, zelfs na eliminatie, een saldo zal blijven openstaan, dat overeenstemt met het excedent dat partner A heeft toegestaan, en het tekort dat deelgenoot B niet heeft voorgeschoten:

DEELGENOOT A		DEELGENOOT B	
netto saldo aan toegekend voorschot		netto saldo aan ontvangen voorschot	
80-60 =	20	40-20 =	20

1.1.3. Toe te passen op welke balansposten?

De voorgaande voorbeelden illustreren de eliminatietechniek die wordt toegepast op de toegestane voorschotten aan tijdelijke handelsvennootschappen, alsmede op de door deze tijdelijke handelsvennootschappen uitgekeerde geldoverschotten.

Dezelfde werkwijze kan gevolgd worden bij de eliminatie van:

- a. handelsvorderingen van de deelgenoten tegenover de tijdelijke handelsvennootschap versus leveranciersschulden van de tijdelijke handelsvennootschap jegens haar deelgenoten;
Dit is een regelmatig voorkomend fenomeen: de partners rekenen hun eigen werkzaamheden door aan de tijdelijke handelsvennootschap en werken dus in zekere zin als onderaannemer voor deze tijdelijke handelsvennootschap;
- b. handelsvorderingen van de tijdelijke handelsvennootschap tegenover de deelgenoten versus leveranciersschulden van de deelgenoten jegens de tijdelijke handelsvennootschap;
Dit is minder gebruikelijk: de tijdelijke handelsvennootschap zal eerder factureren aan de uiteindelijke klant en dus niet aan de deelgenoten. Het komt nochtans voor dat tijdelijke handelsvennootschappen optreden als onderaannemer van één of meer van de deelgenoten;
- c. op te stellen facturen bij de ene partij en te ontvangen facturen bij de andere partij;
- d. op te stellen creditnota's bij de ene partij en te ontvangen creditnota's bij de andere partij.

Hoe verder men gaat met de eliminaties, hoe dichter men de economische werkelijkheid benadert.

1.1.4. Opmerkingen

Een belangrijke vaststelling is dat:

1. de eliminatie niet de minste impact heeft op het resultaat van de tijdelijke handelsvennootschap, noch op het resultaat van de deelgenoten; en
2. de eliminatie van balansposten enkel tot gevolg heeft dat activa en passiva onderling worden gecompenseerd, zodat het balanstotaal wordt verlaagd. Het gaat hier om een verantwoorde compensatie. Ondernemingen die bekommerd zijn om hun solvabiliteitsgraad (relatie tussen eigen vermogen en balanstotaal) zullen dus meer geneigd zijn om de eliminatie-oefening toe te passen en zo ver mogelijk door te voeren.

1.2. Eliminatie op het niveau van de resultatenrekening

1.2.1. Voorbeeld

Er wordt uitgegaan van een tijdelijke handelsvennootschap met twee deelgenoten die een samenwerkingsovereenkomst hebben afgesloten met een 60 % - 40 % verhouding waarbij de hoofdpartner eigen personeel tewerkstelt en de minderheidspartner enkel werkt via onderaanneming:

DEELGENOOT A			
Arbeiders	80	Omzet	100
Afschrijvingen	10		
	90		100
Winst	10		

DEELGENOOT B			
Onder-aannemingen	180	Omzet	200
Diensten	10		
	190		200
Winst	190		

Indien, naast de onderaanneming toevertrouwd aan de deelgenoten, de tijdelijke handelsvennootschap nog eigen loonkosten heeft en hierop nog marge genereert, kan de resultatenrekening er als volgt uitzien:

TIDELIJKE HANDELSVENNOOTSCHAP

Onderaanneming A	100	Omzet	400
Onderaanneming B	200		
Arbeiders van de THV	60		
Winst	40		

Na de integratie zien de resultatenrekeningen van de deelgenoten er als volgt uit (dit zijn dus de bruto-resultatenrekeningen voor enige eliminatie):

DEELGENOOT A

Onderaanneming		Omzet A	100
300x60% =	180	omzet THV	
		400x60%	240
Arbeiders 80+(60%x60)=	116		
Afschrijvingen	10		
	306		340
Winst	34		

DEELGENOOT B

180+(300x40%) =	300	Omzet B	200
		omzet THV	
Diensten	10	400 x 40% =	160
Arbeiders	24		
60x40% =			
	334		360
Winst	26		

Het valt daarbij op dat elk van de partners een resultaat genereert dat logisch voortvloeit uit de samenstelling van het eigen resultaat en het proportionele deel van het resultaat van de tijdelijke handelsvennootschap. Immers:

Partner A : eigen winst van 10 + aandeel van 60 % in 40 = 34

Partner B : eigen winst van 10 + aandeel van 40 % in 40= 26

Welke eliminatietechniek men ook zal toepassen, in beide benaderingen zal het resultaat van de beide partners precies hetzelfde zijn.

1.2.2. Eliminatietechnieken

In de praktijk bestaan er vier technieken om de hoger beschreven dubbeltelling in de resultatenrekening te behandelen, met name:

1. Geen eliminatie;
2. Eliminatie door schrapping uit de omzet en uit de rubriek "60" (onderaanneming) van het proportioneel deel van de omzet dat de deelgenoot heeft gefactureerd aan de tijdelijke handelsvennootschap;
3. Eliminatie door schrapping uit de omzet en uit de rubriek "60" (onderaanneming) van het integrale bedrag van de omzet dat de deelgenoot heeft gefactureerd aan de tijdelijke handelsvennootschap;
4. Eliminatie door schrapping uit de omzet en uit de rubriek "60" (onderaanneming) van het integrale bedrag van de kostprijs die staat tegenover de omzet welke de deelgenoot heeft gefactureerd aan de tijdelijke handelsvennootschap.

Indien deze vier benaderingen worden toegepast op hoger aangehaald cijfervoorbeeld leidt dit tot de volgende berekeningen:

Scenario 1	DEELGENOOT A		DEELGENOOT B	
	Kosten	Opbrengsten	Kosten	Opbrengsten
Geïntegreerde cijfers	306	340	334	360
Eliminatie	0	0	0	0
Na eliminatie	306	340	334	360
WINST	34		26	

Scenario 2	DEELGENOOT A		DEELGENOOT B	
	Kosten	Opbrengsten	Kosten	Opbrengsten
Geïntegreerde cijfers	306	340	334	360
Eliminatie (proportioneel)	<60>	<60>	<80>	<80>
Na eliminatie	246	280	254	280
WINST	34		26	

Scenario 3	DEELGENOOT A		DEELGENOOT B	
	Kosten	Opbrengsten	Kosten	Opbrengsten
Geïntegreerde cijfers	306	340	334	360
Eliminatie (integrale omzet)	<100>	<100>	<200>	<200>
Na eliminatie	206	240	134	160
WINST	34		26	

Scenario 4	DEELGENOOT A		DEELGENOOT B	
	Kosten	Opbrengsten	Kosten	Opbrengsten
Geïntegreerde cijfers	306	340	334	360
Eliminatie (integrale kostprijs)	<90>	<90>	<190>	<190>
Na eliminatie	216	250	144	170
WINST	34		26	

Wordt het vraagstuk bedrijfseconomisch benaderd, dan is de conclusie dat het reële zakencijfer gelijk is aan de omzet gefactureerd door de tijdelijke handelsvennootschap (400 in het voorbeeld), en dat ditzelfde omzetcijfer enkel wordt bekomen door samentelling van de balansen van de twee deelgenoten volgens het derde scenario. De drie andere benaderingen leiden tot een boekhoudkundig omzetcijfer dat hoger - en in een van de gevallen zelfs beduidend hoger - ligt dan het reële zakencijfer.

1.2.3. Opmerkingen

1. Het is belangrijk vast te stellen dat de keuze van de eliminatiemethode geen enkele invloed heeft op het resultaat.
2. De keuze van de eliminatiemethode heeft ook niet de minste invloed heeft op de berekening van de toegevoegde waarde. De eliminatie wordt immers toegepast op de rubrieken 70 Omzet en 60 Inkoop van grondstoffen, onderaannemingen. Een verdoorgedreven eliminatie of geen eliminatie, in beide gevallen blijft de toegevoegde waarde dezelfde.
3. De enige correcte benadering is de integrale eliminatie van de omzet die de partners aanrekenen aan de tijdelijke

handelsvennootschap. De proportionele eliminatie of de niet-eliminatie leidt tot een (mogelijk belangrijke) overschatting van de omzet en van de rubriek "60".

4. Het vierde scenario waarbij de kostprijs wordt geëlimineerd die staat tegenover de door de deelgenoten aangerekende omzet, leunt dicht aan bij het derde scenario.¹⁰ In dit geval stemt de uitgedrukte omzet overeen met de omzet gegenereerd door de tijdelijke handelsvennootschap, vermeerderd met de winst die de deelgenoten hebben gegenereerd op hun facturatie aan de tijdelijke handelsvennootschap.

Eliminatiemethoden: standpunt van de Commissie voor boekhoudkundige normen

Gelet op wat voorafgaat, is de Commissie van oordeel dat ingeval de proportionele integratie, zoals hierboven beschreven en waaraan de Commissie de voorkeur geeft, wordt toegepast, de dubbeltellingen waartoe deze methode leidt, alleszins op passende wijze dienen te worden geëlimineerd.

Volgens de Commissie zouden de dubbeltellingen als gevolg van de integratie van de rekeningen van een tijdelijke handelsvennootschap, op balansniveau moeten worden geëlimineerd door toepassing van de proportionele eliminatie. Die eliminatie wordt uitgevoerd voor alle rubrieken waaraan dubbeltelling wordt vastgesteld.

Dubbeltellingen als gevolg van de integratie van de rekeningen van een tijdelijke handelsvennootschap zouden op het niveau van de resultatenrekening moeten worden geëlimineerd door de omzet die de betrokken partner aan de tijdelijke handelsvennootschap factureert, integraal te elimineren. Die eliminatie wordt uitgevoerd voor alle rubrieken waar een dubbeltelling wordt vastgesteld.

De integrale eliminatie van de omzet die de betrokken partner aan de tijdelijke handelsvennootschap aanrekent, is naar het oordeel van de Commissie immers de enige methode volgens welke het reële omzetcijfer van de onderneming kan worden uitgedrukt. Alle andere eliminatiemethoden leiden tot een overschatting van de omzet en de kosten van de onderaanneming.

In voorkomend geval zou van deze regel kunnen worden afgeweken, met name zou dan niet de omzet die de partner aanrekent, maar de kost die daar tegenover staat, worden geëlimineerd.

IV. WAARDERINGSREGELS IN DE TIJDELIJKE HANDELSVENNOOTSCHAP

A. Inleiding

Het opstellen van rekeningen voor een tijdelijke handelsvennootschap leidt onvermijdelijk tot de problematiek inzake de keuze van de waarderingsregels.

Hoe moet een tijdelijke handelsvennootschap haar werk in uitvoering waarderen : met toepassing van de methode met resultaattoerekening bij het einde van het project "completed contract method" of met toepassing van de methode van de vooruitgang van het project "percentage of completion method" ? Welk afschrijvingstempo hoort te worden toegepast op de aangekochte materiële vaste activa ? Hoe wordt een dubieuze vordering behandeld ? Wordt er een waardevermindering geboekt en hoe wordt deze berekend ? En wat dan te doen met de voorzieningen voor hangende geschillen, voor garantieverplichtingen en dergelijke meer ?

De problematiek van de waarderingsregels bij tijdelijke handelsvennootschappen heeft niet zozeer te maken met de objectieve vastlegging van deze regels, dan wel met de wijze waarop deze waarderingsregels moeten afgestemd worden op de waarderingsregels die gelden bij de diverse deelgenoten van de tijdelijke handelsvennootschap.

De waardering binnen een tijdelijke handelsvennootschap kan in theorie gebeuren volgens de regels bepaald in het contract van tijdelijke handelsvennootschap, of via de keuze van de zaakvoerder van de tijdelijke handelsvennootschap die voor de boekhouding instaat. De praktijk leert dat de waarderingsbeginselen zelden formeel in het contract van tijdelijke handelsvennootschap worden vastgelegd. Dat wordt overgelaten aan de zaakvoerder die zijn eigen waarderingsprincipes toepast, die evenwel meestal niet overeenstemmen met die van de andere deelgenoten. Voor hen vormt dit natuurlijk een probleem : zij moeten deze regels afstemmen op hun eigen waarderingsregels en de verkregen gegevens herwerken bij integratie.

Maar zulke herwerkingen kunnen zeer delicaat zijn, vooral wanneer ze leiden tot een toename van kosten of een vermindering van opbrengsten. Ook op het vlak van de winstopname geeft dit problemen. Als voorbeeld geldt de verwarring die kan ontstaan wanneer het contract van tijdelijke handelsvennootschap de voorkeur geeft aan de percentage of completion method, terwijl de winstopname bij de deelgenoot gebeurt volgens de completed contract method.

Bovendien vereisen deze onderlinge afstemmingen bijkomend administratief werk : de boekingen in verband met afschrijvingen, waardeverminderingen en voorzieningen moeten worden geëlimineerd en vervolgens vervangen worden door nieuwe.

B. Methoden

Gelet op wat voorafgaat alsook op de grote diversiteit inzake tijdelijke handelsvennootschappen en de contractuele vrijheid die deze rechtsfiguur kenmerkt, is de Commissie van oordeel dat, met betrekking tot de waarderingsregels die tijdelijke handelsvennootschappen toepassen, twee methoden in aanmerking kunnen komen.

1. Methode die waarderingsneutraal is (5 principes)

In de eerste methode worden waarderingsconflicten vermeden door de belangrijke beslissingen over afschrijvingen, waardeverminderingen en voorzieningen, bij de deelgenoten te situeren, wat in waarderingsopzicht de neutraliteit van de financiële staten van de tijdelijke handelsvennootschap waarborgt. Voor die werkwijze is uiteraard de medewerking nodig van de zaakvoerder die instaat voor de boekhouding en ervoor moet zorgen dat de deelgenoten de nodige informatie krijgen.

De toepassing van deze methode steunt op de vijf volgende principes:

Eerste principe: De financiële staten van de tijdelijke handelsvennootschap blijven waarderingsneutraal.

Dit principe houdt in dat in de betrokken financiële staten geen afschrijvingen, waardeverminderingen of voorzieningen worden geboekt.

De zaakvoerder die instaat voor de boekhouding verschaft met behulp van de interne rapportering bestemd voor de andere leden van de tijdelijke handelsvennootschap alle nuttige financiële, economische, administratieve en juridische inlichtingen die dienstig zijn om hen in staat te stellen, elk voor zich, de passende afschrijvingen, waardeverminderingen en voorzieningen te boeken.

Tweede principe: De waardering van bestellingen in uitvoering blijft waarderingsneutraal op het vlak van de resultaattoerekening.

De meest elementaire waarderingsregel bij projectgebonden activiteiten, zoals die uitgevoerd in het kader van een tijdelijke handelsvennootschap, is de keuze van het winsttoerekeningsprincipe : wordt het resultaat op de lopende bestelling opgenomen a rato van de voortgang van het project (percentage of completion method) of wordt het resultaat uitgesteld tot op het einde van het project (completed contract method). Bij het bepalen van die keuze spelen allerhande factoren.

Het zou fout zijn in de tijdelijke handelsvennootschap een onomkeerbare keuze te maken voor ene of andere methode en aldus de deelgenoten van de tijdelijke handelsvennootschap een methode op te dringen die mogelijk in strijd is met de eigen statutaire waarderingsregels.

De waardering van bestellingen in uitvoering moet daarom, in de mate van het mogelijke, waarderingsneutraal blijven, wat inhoudt:

1. dat de voorgelegde financiële staten geen winsttoerekening mogen bevatten, en
2. dat de voorgelegde financiële staten alle nodige gegevens moeten bevatten om de partners in de mogelijkheid te stellen de resultaattoerekening in de eigen statutaire rekeningen te verwerken.

De manier bij uitstek om tot dit resultaat te komen, bestaat erin om de kostprijs van de bestelling uit te drukken op het actief van de balans, en de overeenstemmende verkoopprijs op het passief van de balans.

Dit betekent dat, bij elke periodieke afsluiting, de zaakvoerder-boekhouder die instaat voor de boekhouding de kostprijs van het project boekt en zal toetsen aan de werkelijke vooruitgang van de projecten. Er wordt daarbij overleg gepleegd tussen de technische diensten (de projectleiders) en de administratieve diensten (de boekhouding).

De resultatenrekening – of, indien de kostprijs wordt opgenomen in de balansrubriek 37, de rubriek bestellingen in uitvoering – moet dus op afsluitdatum een getrouwe weergave zijn van de voortgang van de werven.

Dit betekent dat niet verbruikte voorraden in de balans worden opgenomen via de rekening voorraadwijzigingen (rekening 609).

Dit betekent ook dat nog niet aangerekende kosten moeten worden geboekt via de rekeningen Te ontvangen facturen of Toe te rekenen kosten.

De volledige bedrijfseconomische aansluiting tussen deze twee balansposten¹¹ is daarbij van essentieel belang, maar de voorstellingswijze wijkt af van het gemeen recht.

Volgens het Belgisch boekhoudrecht worden in de passiefrubriek 46 immers de Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen uitgedrukt zonder rekening te houden met het feit of deze geïnde en/of gefactureerde bedragen overeenstemmen met het economisch gerealiseerde omzetcijfer.

Een zuiver financiële voorschotfactuur, waar geen prestaties tegenover staan, komt dus terecht in de rubriek “46” maar heeft geen uitstaans met het economisch gerealiseerde omzetcijfer.

Volgens de hoger uiteengezette benadering dient de rubriek 46 gecorrigeerd te worden om het economisch gerealiseerde omzetcijfer uit te drukken. Zulke correctie kan erin bestaan het overschot¹² over te boeken naar de handelsschulden¹³, of het tekort¹⁴ te corrigeren door een op te stellen factuur op te nemen in de boeken.

In de hoogst uitzonderlijke gevallen waarin op de afsluitdatum niet de nodige correcties werden verricht, zal de zaakvoerder-boekhouder die instaat voor de boekhouding alle bijkomende toelichtingen verschaffen om de partners in staat te stellen de nodige correcties te berekenen.

Derde principe: De vervaardigingsprijs van bestellingen in uitvoering wordt bepaald overeenkomstig de voorkeurbepaling van artikel 37 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen.

Los van de problematiek inzake de winsttoerekening, dient de kostprijs van bestellingen in uitvoering te worden bepaald binnen de tijdelijke handelsvennootschap. Daarbij wordt het algemene principe van het voornoemde artikel 37 toegepast, wat betekent dat de vervaardigingsprijs naast de aanschaffingskosten van de grondstoffen, verbruiksgoederen en hulpstoffen, ook de productiekosten omvat die rechtstreeks aan de bestelling toerekenbaar zijn evenals het evenredig deel van de productiekosten die slechts onrechtstreeks aan de bestelling toerekenbaar zijn, voor zover deze kosten op de normale productieperiode betrekking hebben. Dit houdt ook in dat de tijdelijke handelsvennootschap niet opteert voor de alternatieve methode om de onrechtstreekse productiekosten niet, geheel of gedeeltelijk, in de vervaardigingsprijs op te nemen.

Vierde principe: De tijdelijke handelsvennootschap registreert enkel bedrijfsresultaten. Alle andere resultaten worden doorgerekend aan de partners.

Uitzonderlijke resultaten zijn op zich onbestaande in een tijdelijke handelsvennootschap omdat alle resultaten per definitie verbonden zijn aan een project en dus moeilijk als exceptioneel kunnen worden beschouwd.

De doorrekening van de financiële resultaten is eerder een praktische aangelegenheid die te maken heeft met de verrekenbaarheid van de roerende voorheffing. Het is gebruikelijk dat tijdelijke handelsvennootschappen op het jaareinde, of in sommige gevallen zelfs meerdere malen per jaar, een creditnota richten aan de partners om de financiële opbrengsten alsmede de roerende voorheffing die erop betrekking heeft over te brengen naar de deelnemende partners. Met deze techniek kunnen de partners gemakkelijker de roerende voorheffing verrekenen in hun eigen aangifte tot de vennootschapsbelasting.

Het lijkt passend dat alle financiële resultaten op een zelfde wijze worden behandeld. Dit houdt in dat deze verrekening zal slaan op alle financiële opbrengsten en kosten, zodat de rubrieken "65" en "75" als het ware op nul worden geplaatst.

Vijfde principe: De toepassing van het waarderingsprincipe « Lower of Cost or Market » wordt overgelaten aan de individuele partners.

In het kader van het beheer van het project zullen de verantwoordelijken periodiek de technische kostprijs moeten toetsen aan de technische verkoopprijs.

Het gaat hier zowel om:

- de toetsing van de technische kostprijs aan de technische verkoopprijs op de tussentijdse afsluitdatum (voor de eventuele verwerking van waardeverminderingen op "werken in uitvoering") als om
- de toetsing van de prospectieve technische kostprijs aan de prospectieve technische verkoopprijs (voor de eventuele verwerking van voorzieningen voor finale verliezen op de bestelling).

Volgens deze methode wordt de boekhoudkundige verwerking van de waardeverminderingen en voorzieningen op werfresultaten overgelaten aan de individuele partners. Dit veronderstelt dat de zaakvoerder-boekhouder die instaat voor de boekhouding, in een beschrijvende bijlage bij de financiële staten de partners van de tijdelijke handelsvennootschap in kennis stelt van:

- de stand van zaken van het project op afsluitdatum;
- de evolutie van het project sinds de start van het project;
- de afwijking tussen de oorspronkelijke planning en de huidige stand van zaken (afwijkingen ten opzichte van het budget);
- de prognose naar het einde van het project toe;
- de afwijking tussen de oorspronkelijke einde projectprognose (initieel budget) en de bijgestelde eindeprojectprognose (aangepast budget).

Aan de hand van deze gegevens zullen de individuele partners zelf in staat zijn zich een oordeel te vormen omtrent de mogelijke gerealiseerde verliezen en de nog te verwachten finale verliezen, zodat ze zelf, en op eigen initiatief, de nodige waardeverminderingen en voorzieningen zullen kunnen registreren.

2. Methode waarbij de waarderingsregels van de tijdelijke handelsvennootschap contractueel worden vastgelegd door de deelgenoten (5 principes)

Een tweede methode houdt in dat de deelgenoten - zeker wanneer zij tot dezelfde groep behoren - de waarderingsregels vastleggen, bij voorbeeld in het contract van tijdelijke handelsvennootschap, om die duidelijk te onderscheiden van de regels die ze zelf volgen, wat leidt tot een grotere autonomie voor de eigen boekhouding van de tijdelijke handelsvennootschap.

Deze methode gaat uit van de volgende principes:

Eerste principe: De waarderingsregels inzake afschrijvingen, waardeverminderingen en voorzieningen worden vastgelegd in het contract van tijdelijke handelsvennootschap.

Het is niet uitgesloten dat partners van een tijdelijke handelsvennootschap het eens zijn omtrent de toe te passen waarderingsregels in de tijdelijke handelsvennootschap.

Dat zal het geval zijn wanneer de deelgenoten allen deel uitmaken van dezelfde groep van ondernemingen. Dat kan ook het geval zijn wanneer één van de deelgenoten een dominante positie heeft en zijn waarderingsregels kan opleggen aan de andere partners, en derhalve ook aan de tijdelijke handelsvennootschap.

Het is ook niet uitgesloten dat de deelgenoten de rekeningen van de tijdelijke handelsvennootschap sowieso herwerken en geen belang hechten aan geboekte afschrijvingen, waardeverminderingen en voorzieningen. In dit geval wordt de keuze van de waarderingsregels in de eerste plaats bepaald door de zaakvoerder-boekhouder.

In al deze gevallen worden de regels inzake de toe te passen afschrijvingspercentages, de boeking van waardeverminderingen op vorderingen, op voorraden en op bestellingen in uitvoering, alsook inzake de boeking van voorzieningen, vastgelegd in de overeenkomst van tijdelijke handelsvennootschap.

Tweede principe: De waardering van bestellingen in uitvoering blijft waarderingsneutraal op het vlak van de resultaattoerekening (cf. supra).

Indien alle partners het erover zijn om toch de methode van vooruitgang van het project toe te passen, dan biedt de contractuele vrijheid hen vanzelfsprekend de mogelijkheid toch voor deze methode te kiezen.

Derde principe: De vervaardigingsprijs van bestellingen in uitvoering wordt bepaald overeenkomstig de voorkeurbepaling van het artikel 37 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen¹⁵.

Indien alle partners het erover eens zijn om toch een bestelling tegen directe kostprijs te waarderen of volgens een variëteit daarop met gedeeltelijke toewijzing van onrechtstreekse productiekosten, dan biedt de contractuele vrijheid hen vanzelfsprekend de mogelijkheid toch voor deze methode te kiezen. In dit geval dient wel de bijkomende publicatie zoals opgelegd door artikel 37 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen in acht te worden genomen.

Vierde principe: De tijdelijke handelsvennootschap registreert enkel bedrijfsresultaten. Alle andere resultaten worden doorgerekend aan de partners¹⁶.

Indien alle partners het erover eens zijn om de financiële opbrengsten en kosten geheel of ten dele in de rekeningen van de tijdelijke handelsvennootschap te behouden, dan biedt de contractuele vrijheid hen vanzelfsprekend de mogelijkheid voor deze methode te kiezen.

Vijfde principe: De toepassing van het waarderingsprincipe Lower of Cost or Market wordt toegewezen aan het bestuur van de tijdelijke handelsvennootschap.

Indien deze taak wordt opgedragen aan het bestuur van de tijdelijke vennootschap, dan wordt dit op expliciete wijze vermeld in het contract van tijdelijke handelsvennootschap.

V. INFORMATIE IN DE JAARREKENING VAN DE VENNOTEN

A. Inleiding

In het kader van de gewenste standaardisering van de boekhoudkundige verwerking van de verrichtingen van tijdelijke handelsvennootschappen zouden de geassocieerde ondernemingen idealiter met het oog op de passende informatieverstrekking aan derden, hun financiële gegevens moeten publiceren, alsook de methoden die zij toepassen, onder meer voor de integratie en de eliminatie van de verrichtingen in de balans en de resultatenrekening.

De praktijk leert inderdaad dat één van de fundamentele recurrente gebreken van de rekeningen van ondernemingen die in een tijdelijke handelsvennootschap participeren, te maken heeft met de vaak ontoereikende inhoud van de verstrekte informatie, met als gevolg dat de rekeningen van die ondernemingen heel moeilijk te begrijpen en te vergelijken zijn.

Daarom is de Commissie van oordeel dat ondernemingen die in een tijdelijke handelsvennootschap participeren, conform de principes zoals opgenomen in het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, zouden moeten zorgen voor een coherenter en alleszins transparanter informatie van hun activiteiten uitgeoefend via tijdelijke handelsvennootschappen.

B. Aanbevelingen inzake informatieverstrekking over tijdelijke handelsvennootschappen (3 principes)

Volgens de Commissie zou de publicatie van gegevens door geassocieerde ondernemingen aan de volgende principes moeten

beantwoorden:

Eerste principe: Ondernemingen die activiteiten ontplooiën via een tijdelijke handelsvennootschap zouden in de toelichting bij hun jaarrekening de lijst moeten opnemen van de significante tijdelijke handelsvennootschappen met hun identificatiegegevens.

Onder identificatiegegevens wordt verstaan:

- de naam van de tijdelijke handelsvennootschap, die in principe niets anders is dan de samenstelling van alle leden van het samenwerkingsverband. Om een onderscheid te maken tussen de verschillende samenwerkingsverbanden met dezelfde partners wordt hier best ook de naam van het project aan toegevoegd;
- het adres van de exploitatiezetel, zoals dat is bepaald in het contract van de tijdelijke handelsvennootschap, eventueel met vermelding van de naam van de zaakvoerder-boekhouder die instaat voor de boekhouding;
- desgevallend) het B.T.W.-nummer. Zoals reeds aangestipt, hebben niet alle tijdelijke handelsvennootschappen – ook al zijn het geïntegreerde handelsvennootschappen – een B.T.W.-nummer;
- en hoewel dit vooralsnog niet gebruikelijk is suggereert de Commissie ook het deelnemingspercentage van de deelgenoot in de tijdelijke handelsvennootschap te vermelden.

Moeilijker is de vraag wat dient begrepen te worden onder de significante tijdelijke handelsvennootschappen. Het lijkt passend om deze nominatieve lijst te beperken tot deze tijdelijke handelsvennootschappen die relevant zijn bij de opstelling van de jaarrekening. Slappende tijdelijke handelsvennootschappen of tijdelijke handelsvennootschappen die zich in een aflooffase bevinden, zouden in dit geval beter buiten beschouwing gelaten worden.

Het begrip “significant” is vanzelfsprekend subjectief. Het verdient daarom aanbeveling dit begrip te toetsen aan een meer objectieve waardemeter zoals het begrip “actieve tijdelijke handelsvennootschap”, zijnde een handelsvennootschap waarvan het project nog in uitvoering is.

De Commissie is zich bewust van het feit dat de publicatie van de nominatieve lijst van de tijdelijke handelsvennootschappen waarin de deelgenoot actief is, een delicate informatie is die de deelgenoten thans nooit of zelden bekend maken. De oprichting van een tijdelijke handelsvennootschap wordt immers contractueel geregeld en is niet rechtstreeks gebonden aan enige publicatieplicht. De aanbeveling van de Commissie om met het oog op een zo groot mogelijke transparantie van de financiële informatie de lijst van tijdelijke handelsvennootschappen te publiceren, zal van de Belgische ondernemingen dan ook een bijzondere inspanning vragen.

Anderzijds mag niet uit het oog worden verloren dat de Belgische ondernemingen nu reeds verplicht zijn in het volledige schema voor de publicatie van de jaarrekening, de lijst bekend te maken van de ondernemingen waarin zij als vennoot onbeperkt aansprakelijk zijn. Welnu, voor de aanbevolen publicatie van de lijst van de significante tijdelijke handelsvennootschappen kan ook de verantwoording worden ingeroepen die aan de grondslag ligt van deze verplichting.

Tweede principe: Ondernemingen die activiteiten ontplooiën via een tijdelijke handelsvennootschap zouden in de toelichting bij hun jaarrekening een beschrijving moeten opnemen van de methode of methoden voor de integratie en eliminatie van verrichtingen van en met tijdelijke handelsvennootschappen.

Een van de meest fundamentele zwakheden in de huidige toelichting bij de jaarrekening bestaat erin dat de ondernemingen weinig of niets vermelden over de toegepaste integratie- en eliminatiemethoden.

De keuze van de methode kan een zeer belangrijke invloed hebben op de balanscijfers alsook op de omzet, zodat het onontbeerlijk is dat deze bijkomende gegevens worden verstrekt.

Ook hier kan de vraag gesteld worden of de boekhouding van de deelgenoten de rekeningen van de tijdelijke handelsvennootschap integraal moet overnemen dan wel enkel het proportioneel aandeel van de betrokken deelgenoot.

Bij een dergelijke samenwerking zijn de partners solidair aansprakelijk en dus zou deze totale aansprakelijkheid impliceren dat ook de rekeningen van de tijdelijke handelsvennootschap volledig in de boekhouding van de deelgenoten worden overgenomen.

Deze redenering lijkt logisch, maar indien alle partners van de tijdelijke handelsvennootschap vervolgens ieder op hun beurt alle posten integreren, resulteert dit – naargelang van het aantal partners – in 300 of 400% van deze posten.

De toelichting kan beperkt worden tot het louter vermelden:

- van de integratiemethode bij de opname van de balansrekeningen (proportionele integratie, andere methode), alsmede van de criteria voor de keuze van deze of gene methode;
- van de integratiemethode bij de opname van de gegevens van de resultatenrekening (proportionele integratie, andere methode), alsmede van de criteria voor de keuze van deze of gene methode.

In verband met de toegepaste eliminatietechnieken kan, volgens hetzelfde concept, in de toelichting worden vermeld welke

eliminatiemethode wordt toegepast:

- bij de eliminatie van de balansrekeningen; bovendien wordt vermeld welke rekeningen aldus worden gecorrigeerd (toegestane voorschotten en ontvangen gelduitkeringen, klanten- en leveranciersrekeningen, op te stellen en te ontvangen facturen) alsmede de criteria die worden gebruikt om te kiezen voor deze of gene methode;
- bij de eliminatie van de posten van de resultatenrekening; bovendien wordt gespecificeerd in welke gevallen welke methode wordt gebruikt. In principe hoort dit de integrale eliminatie van het zakencijfer met de tijdelijke handelsvennootschap te zijn, vermits de twee andere methoden (zijnde de integrale eliminatie van de kosten die staan tegenover het zakencijfer met de tijdelijke handelsvennootschap; proportionele eliminatie van het zakencijfer met de tijdelijke handelsvennootschap) voor de Commissie niet in aanmerking kwamen.

Zowel wat de integratie als wat de eliminatie betreft, is het niet uitgesloten dat één en dezelfde onderneming verschillende methoden toepast. In dat geval volstaat het te vermelden op grond van welke criteria welke methode wordt toegepast.

Derde principe: Ondernemingen die activiteiten ontplooiën via tijdelijke handelsvennootschappen zouden in de toelichting bij hun jaarrekening een samenvatting moeten publiceren van de financiële kerncijfers van de verrichtingen van en met tijdelijke handelsvennootschappen.

Artikel 25 § 3 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen vereist inderdaad de vermelding in de toelichting, per soort, van de rechten en verplichtingen die niet in de balans voorkomen en die het vermogen, de financiële positie of het resultaat van de vennootschap aanmerkelijk kunnen beïnvloeden. Belangrijke rechten en verplichtingen die niet kunnen worden gecijferd, worden op passende wijze vermeld in de toelichting.¹⁷

Deze bepaling strekt ertoe het volledig karakter van de jaarrekening te bewerkstelligen en ligt dus in het verlengde van artikel 3 van de boekhoudwet dat tot doel heeft de volledigheid van de boekhouding en derhalve haar regelmatigheid te bewerkstelligen.¹⁸

Daarbij kan een onderscheid worden gemaakt tussen twee benaderingen:

De eerste benadering is een de minimis benadering die erin bestaat enkel de samengevoegde financiële informatie te verstrekken, te weten:

- op balansniveau: het samengevoegde bedrag van de courante activa en passiva, alsook het samengevoegd bedrag van de lange-termijn activa en lange-termijnpassiva;
- op het niveau van de resultatenrekening: enkel het samengevoegde bedrag van de kosten en van de opbrengsten¹⁹.

De tweede benadering is een meer volledige benadering, die ook tegemoet komt aan de zorg om de zwakheden van de integratiemethoden op te vangen. Zij houdt in dat wat de balans betreft het samengevoegde bedrag wordt verstrekt per rubriek van actief en passief en dit enerzijds volgens de integrale voorstelling (het totale bedrag voor alle tijdelijke handelsvennootschappen) en anderzijds volgens de proportionele voorstelling (zijnde enkel het bedrag van de deelgenoot in het totaal van alle tijdelijke handelsvennootschappen).

Inzake de resultatenrekening kan een verdere gedetailleerde uitsplitsing van de bedrijfskosten en van de bedrijfsopbrengsten worden nagestreefd, maar het is zeer de vraag of hiermede geen overdreven transparantie zou worden aanbevolen.

Een verder doorgedreven uitsplitsing heeft overigens weinig zin omdat tijdelijke handelsvennootschappen in hun rekeningen in principe geen uitzonderlijke resultaten zullen uitdrukken, en meestal ook geen financiële resultaten in hun rekeningen laten staan.

Tenslotte dient naar het oordeel van de Commissie te worden vermeden dat deelgenoten verplicht worden financiële informatie vrij te geven:

1. wanneer de publicatie van deze gegevens schade zou kunnen berokkenen aan de deelgenoot;
2. wanneer deze gegevens in hoofdde of exclusief betrekking hebben op één enkele tijdelijke handelsvennootschap zodat het verband kan gelegd worden tussen deze financiële informatie en de rendabiliteit van deze tijdelijke handelsvennootschap.

¹ Zie in dit verband ROKSNOER, R. en PAUWELS P., Verplichtingen betreffende boekhouding en jaarrekening van de tijdelijke verenigingen, Brussel, 17 juni 1981. Zie ook SPITTAELS R., Tijdelijke verenigingen voor de uitvoering van lange termijncontracten, Sint-Aloysius academiejaar 1987-1988.

² Zie in dit verband de BTW omzendbrief nr 17/1971.

³ PEETERS V. en VINCKE J.P., Vennootschapsboekhouden Nu.

⁴ GELDERS G., De bouwondernemingen en het Koninklijk Besluit van 8 oktober 1976 betreffende de jaarrekeningen, Seminarie van 18 april en van

- 4 mei 1977 door de Nationale Confederatie van het Bouwbedrijf, p.72.
- 5 Artikelen 151 tot 157.
- 6 ROKSNOER, R. en PAUWELS P., Verplichtingen betreffende boekhouding en jaarrekening van de tijdelijke verenigingen, Brussel, 17 juni 1981.
- 7 De gegevens worden manueel toegevoegd in de jaarrekening.
- 8 Art. 136 tot 148.
- 9 Met dien verstande dat de Commissie van oordeel is dat wat het omzetcijfer betreft, het bedrag vastgesteld in artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen moet worden vergeleken met het totale bedrag van het omzetcijfer gerealiseerd in de tijdelijke handelsvennootschap voor het project in zijn globaliteit.
- 10 De gecumuleerde omzet van de twee partners bedraagt in dit geval immers 420.
- 11 In casu de rubrieken 37 – Bestellingen in uitvoering en 46 – Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen.
- 12 Meer gefactureerd en/of geïnd dan het economisch gerealiseerd omzetcijfer
- 13 Bijvoorbeeld door een op stellen creditnota.
- 14 Minder gefactureerd en/of geïnd dan het economisch gerealiseerd omzetcijfer
- 15 Cf. supra.
- 16 Cf. supra.
- 17 Zie ook advies CBN 3 – 2 Rechten en verplichtingen die niet in de balans worden opgenomen (Bulletin CBN nr 21, januari 1988, pp. 14-17)
- 18 Zie ook advies CBN 174-1 Beginselen van een regelmatige boekhouding (Bulletin nr 38, februari 1997, p. 2-32).
- 19 Die in principe enkel slaan op de bedrijfsopbrengsten en de bedrijfskosten