

CBN advies 7-2 - Interne en externe jaarrekening – Begrippen

De Commissie heeft in een aantal gevallen enige begripsverwarring vastgesteld inzake het onderscheid dat uit de boekhoudwet en haar uitvoeringsbesluiten voortvloeit, tussen enerzijds de zogenaamde interne jaarrekening, en anderzijds de externe jaarrekening.¹

Door er twee afzonderlijke bepalingen aan te wijden, heeft de boekhoudwet inderdaad een duidelijk onderscheid gemaakt tussen beide begrippen.

De interne jaarrekening is de jaarrekening die elke onderneming bedoeld in artikel 1 van de boekhoudwet, zonder onderscheid, krachtens artikel 7, tweede lid van de wet moet opmaken. Deze fundamentele bedrijfseconomische verplichting, die door de boekhoudwet werd bekrachtigd, rust derhalve - ongeacht de rechtsvorm of omvang - op de natuurlijke personen die koopman zijn, de handelsvennootschappen en vennootschappen met handelsvorm, de openbare instellingen waarvan de verbintenissen door de wet als handelsverbintenissen worden beschouwd, evenals op de bijkantoren en centra van werkzaamheden van natuurlijke personen die hun woonplaats niet in België hebben en van rechtspersonen naar buitenlands recht.

Wordt één van de criteria bepaald bij artikel 12 van de boekhoudwet (i.e. balanstotaal 25 miljoen frank, omzet 50 miljoen frank, personeelsbestand 50 werknemers) overschreden, dan moet de interne jaarrekening worden opgemaakt met naleving van de bepalingen uit Hoofdstukken I en II en de schema's waarin het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 voorziet, tenzij de betrokken onderneming krachtens artikel 16 van de wet uit haar toepassingsgebied zou zijn uitgesloten.

Deze jaarrekening wordt, samen met de inventarisstukken tot staving ervan, krachtens artikel 7, derde lid, overgeschreven in een boek dat moet beantwoorden aan de vormvereisten bepaald bij artikel 8, § 2 van de wet.

De externe jaarrekening daarentegen wordt bedoeld in artikel 10 van de wet dat de Koning machtigt vorm en inhoud te bepalen van balans, resultatenrekening en toelichting die volgens «voorschrift van de wet» moeten worden neergelegd. De externe jaarrekening mag worden omschreven als de jaarrekening die aan een wettelijke regeling van openbaarmaking is onderworpen (cf. advies 110 in Bull. CBN nr. 2).

Belangrijk in verband met artikel 10 is de vaststelling dat de boekhoudwet zelf geen publicatieverplichtingen oplegt. Artikel 10 verwijst ter zake louter naar het geldende recht.

Met het geldende recht worden hier in hoofdzaak de bepalingen bedoeld van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen die de openbaarmaking opleggen en regelen van de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen, met name van de N.V., de P.V.B.A., de commanditaire vennootschappen op aandelen en de coöperatieve vennootschappen². Verder worden enige bijzondere bepalingen bedoeld onder meer met betrekking tot sommige openbare instellingen, die eveneens een of andere vorm van openbaarmaking van hun jaarrekening voorschrijven³.

Het is wellicht nuttig eraan te herinneren dat het geldende recht daarentegen géén openbaarmaking oplegt voor de jaarrekening van natuurlijke personen die koopman zijn, van firmavennootschappen, van gewone commanditaire vennootschappen en van bijkantoren en centra van werkzaamheden van buitenlandse ondernemingen.

De Boekhoudwet verplicht derhalve elke onderneming waarop zij van toepassing is, ongeacht haar rechtsvorm of omvang, tot het opmaken van een interne jaarrekening⁴, doch zij bepaalt niet dat diezelfde jaarrekening ook zou worden openbaar gemaakt. In zijn huidige vorm strekt artikel 10 van de wet er inderdaad enkel toe de Koning te machtigen vorm en inhoud te bepalen van de - krachtens een andere wet dan de boekhoudwet zelf - openbaar te maken jaarrekening.

Hoewel in de regel de externe jaarrekening met de interne jaarrekening overeenstemt, ligt het nut van dit in de wetgeving ingebouwde onderscheid precies hierin, dat beide jaarrekeningen, voornamelijk naar hun vorm, kunnen verschillen.

In het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 werd van deze mogelijkheid gebruik gemaakt. Hoofdstuk III van dit besluit handelt inderdaad enkel over vorm en inhoud van de openbaar te maken jaarrekening. Welnu, artikel 39 uit dit hoofdstuk maakt het voor bepaalde ondernemingen, hoewel zij intern een volledige jaarrekening moeten opmaken, mogelijk om evenwel een jaarrekening volgens een zogenaamd beknopt schema te publiceren, althans zo zij tot openbaarmaking van hun jaarrekening verplicht zijn (krachtens het vennootschapsrecht of een andere wettelijke bepaling). Daarnaast bepaalt artikel 37, tweede lid, dat de externe jaarrekening in duizenden franken wordt uitgedrukt⁵.

In vennootschapsrechtelijk verband moet ten slotte worden aangestipt dat de externe jaarrekening noodzakelijkerwijze dezelfde is als diegene die door de algemene vergadering der aandeelhouders werd goedgekeurd, vermits in toepassing van artikel 80, eerste lid van de vennootschapswet, wel degelijk deze jaarrekening binnen de dertig dagen na haar goedkeuring moet worden neergelegd ter Griffie van de Rechtbank van Koophandel.

Overzicht van de interne jaarrekening

De draagwijdte van het hierboven toegelichte onderscheid mag niet worden overdreven.

Zoals reeds aangestipt, stemt de externe jaarrekening in de regel overeen met de interne. Het is slechts bij wijze van uitzondering dat de reglementering het mogelijk maakt een meer beknopte jaarrekening dan de interne openbaar te maken.

Anderzijds is het duidelijk dat het zwaartepunt van de reglementering bij de interne, i.e. de volledige, jaarrekening ligt die, voor de ondernemingen waarop het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 van toepassing is zonder toevoegingen of weglatingen rechtstreeks uit de balans der rekeningen volgt⁶. De externe jaarrekening is er slechts een bijzondere modaliteit van bestemd voor één bepaald doel : de openbaarmaking.

Men mag dan ook stellen dat, wanneer in een wet of besluit verwezen wordt naar de jaarrekening van de onderneming - zonder verdere precisering - in de regel de interne jaarrekening wordt bedoeld. Dit is onder meer het geval in fiscale aangelegenheden evenals voor het koninklijk besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de aan de ondernemingsraden te verstrekken economische en financiële inlichtingen.

¹ Beide termen komen nergens in de wet voor doch worden hier gemakshalve gebruikt.

² Cf. respectievelijk de artikelen 80, 107, 137 en 158 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen.

³ Cf. bvb. artikel 76 van de wet tot wijziging en aanvulling van de wetten op de Rijkscomptabiliteit en artikel 6, § 6 van de wet van 16 maart 1954 betreffende de controle op sommige instellingen van openbaar nut

⁴ Art. 7, tweede lid.

⁵ Zie daarover Bulletin 5, p. 4.

⁶ Artikel 5, koninklijk besluit van 8 oktober 1976.