COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 108/2 - Aanvragen tot afwijking : overzicht

Voor het eerste boekjaar waarop het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 van toepassing was, heeft de Commissie een advies uitgebracht over 168[1] aanvragen tot afwijking die haar overgemaakt werden door de Minister van Economische Zaken bij toepassing van artikel 15 van de wet van 17 juli 1975. Op een totaal van 168 aanvragen werd in 138 gevallen een afwijking verleend[2]. In vrijwel alle gevallen werd de ministeriële beslissing getroffen op eensluidend advies van de Commissie.

De aanvragen tot afwijking kunnen als volgt worden onderverdeeld :

1. AANVRAGEN TOT AFWIJKING DIE EEN AANPASSING BEOGEN VAN HET SCHEMA GEHECHT AAN HET K.B. VAN 8 OKTOBER 1976

In deze eerste groep worden de afwijkingen vermeld die er niet toe strekken minder informatie te verschaffen dan door het koninklijk besluit van oktober 1976 wordt opgelegd, doch wel de jaarrekening voor te stellen onder een vorm die beter aangepast is aan de aard of aan de eigen kenmerken van de economische activiteit die de onderneming uitoefent.

Vier steenkoolmijnen in werking werden toegelaten hun balans en resultatenrekening te blijven voorstellen overeenkomstig het schema dat ingesteld werd door een beslissing van het Kolendirectorium, bekrachtigd bij Ministerieel besluit.

Vijftien portefeuillemaatschappijen die buiten het toepassingsveld vallen van het koninklijk besluit nr. 64 van 10 november 1967 werd toegelaten voor de voorstelling van hun resultatenrekening, gebruik te maken van het facultatief schema dat voorkomt in bijlage bij het koninklijk besluit van 29 november 1977 betreffende de jaarrekening van de portefeuillemaatschappijen.

Aan een vennootschap die een ziekenhuis beheert, werd toegestaan haar jaarrekening op te stellen overeenkomstig de richtlijnen die de Minister van Volksgezondheid uitgevaardigd heeft met betrekking tot de rekeningen van de gezondheidscentra.

Aan tweeënveertig kredietinstellingen werd de toestemming gegeven om hun jaarrekening op te stellen overeenkomstig een tijdelijk afwijkend schema. Het gaat om ondernemingen die hypothecaire leningen of kredieten op afbetaling toestaan en zich niet financieren via bij het publiek ingezamelde fondsen, om vennootschappen van onderlinge waarborg, om ondernemingen gespecialiseerd in huurfinanciering en om kapitalisatieondernemingen. Zoals het Verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit van 27 december 1977 voorafgaat, het aanstipt, is het schema waarin het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 voorziet, in bepaalde opzichten, weinig aangepast aan de structuur der tegoeden en verbintenissen van deze ondernemingen, evenmin als aan hun resultaten. Zoals aangekondigd in dit Verslag en in afwachting van het opstellen van aangepaste schema's, bij toepassing van artikel 11, 2° van de wet van 17 juli 1975, werd aan deze ondernemingen toegestaan gebruik te maken van afwijkende rubrieken.

Aan een verzekeringsonderneming waarvan de activiteit beperkt is tot de herverzekering en die in dat opzicht niet buiten het toepassingsveld valt van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976, werd na overleg met de Controledienst voor de Verzekeringen, toelating verleend om haar rekeningen te blijven voorstellen volgens de gebruiken die gelden in de verzekeringssector.

Andere afwijkingen sloegen op specifieke aangelegenheden.

Drie vennootschappen die reeds vóór de toepassing van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 hun huurfinancieringsoperaties voorstelden volgens het organiek regime bepaald door dit koninklijk besluit, hebben de toelating gekregen deze voorstellingswijze te behouden gedurende de overgangsperiode ingevoerd door artikel 46bis van hogergenoemd besluit.

Een bepaald aantal ondernemingen heeft de toelating gekregen om in hun resultatenrekening een rubriek in te lassen met betrekking tot de ontvangen exploitatietoelagen.

Twee ondernemingen, ten slotte, hebben gevraagd om in hun resultatenrekening, en dit onder een aparte rubriek, slechts hun aandeel in de netto-resultaten van een vereniging in deelneming op te nemen, maar waarbij in de toelichting bij hun jaarrekening de exploitatieresultaten van de in vereniging gevoerde activiteiten zouden aangeduid worden.

2. EIGENLIJKE AFWIJKINGEN VAN HET K.B. VAN 8 OKTOBER 1976

Volgens de bewoordingen van het Verslag aan de Koning dat het besluit van 8 oktober 1976 voorafgaat, kan een afwijking bekomen worden «zo het publiceren van inlichtingen, voorgeschreven door het besluit, een vaststaande schade aan de onderneming of aan derden zou kunnen veroorzaken. Dit zou onder meer het geval zijn voor het publiceren van het omzetcijfer van een onderneming die slechts één enkel homogeen produkt vervaardigt en die in concurrentie staat met ondernemingen met een gediversifieerde productie».

Het grootste gedeelte van de eigenlijke aanvragen tot afwijking die de Commissie diende te onderzoeken, was gesteund op deze passage uit het Verslag aan de Koning en gemotiveerd door de schade die zou voortvloeien uit het publiceren van bepaalde gegevens. Op een totaal van 60 eigenlijke aanvragen tot afwijking hadden er 57 betrekking op de vermelding in de resultatenrekening van de bestanddelen van de exploitatierekening of van bepaalde bestanddelen hiervan, meer in het bijzonder het omzetcijfer; drie aanvragen hadden betrekking op de vermelding in de toelichting, van participaties aangehouden in andere vennootschappen of van betrekkingen met verbonden ondernemingen.

Wat de aanvragen betreft met betrekking tot het publiceren van de bestanddelen of van sommige bestanddelen van de exploitatierekening, werd in 29 gevallen een afwijking verleend.

In 28 gevallen werd een afwijking door de Minister geweigerd. De beslissingen werden getroffen overeenkomstig het advies van de Commissie, behalve in twee gevallen. In één geval werd de afwijking toch verleend en in een ander geval werd deze geweigerd.

Bij het onderzoek van de aanvragen tot afwijking die haar door de Minister voor advies werden overgemaakt, heeft de Commissie rekening gehouden met het reëel karakter en de specificiteit van de schade die zou voortvloeien uit het bekendmaken van sommige inlichtingen. Om deze reden hadden de afwijkingen slechts betrekking op de te publiceren jaarrekening en niet op de jaarrekening die, krachtens artikel 7 van de wet van 17 juli 1975, moet opgesteld worden voor intern gebruik.
Het reëel karakter en de specificiteit van de schade die zou veroorzaakt worden door de verspreiding van sommige gegevens, dienden noodzakelijkerwijze per geval, in concreto onderzocht te worden. Het essentieel criterium dat daartoe in aanmerking genomen werd is de kwetsbaarheid van de onderneming, voornamelijk wanneer op dezelfde markt concurrerende ondernemingen aan ongelijke verplichtingen inzake bekendmaking onderworpen zijn. Het geval - dat aangehaald wordt in het Verslag aan de Koning - waarin een onderneming slechts één enkel homogeen produkt vervaardigt en geconfronteerd wordt met andere ondernemingen met een gediversifieerde produktie is slechts een voorbeeld van deze distorsie. Inderdaad kan dezelfde situatie zich voordoen wanneer ondernemingen naar Belgisch recht in concurrentie staan op buitenlandse markten, ja zelfs op de binnenlandse markt, met buitenlandse ondernemingen die niet aan gelijkaardige publiciteitsregels onderworpen zijn. Deze kwetsbaarheid kan eveneens voortvloeien uit het feit dat het volume der aan- of verkopen van een onderneming in zeer grote mate afhankelijk is van het omzetcijfer gerealiseerd met een beperkt aantal klanten of leveranciers, of zelfs met één enkele klant of leverancier; in dit geval zou het publiceren van het bedrag der aan- of verkopen deze commerciële afhankelijkheid aan het licht brengen.

De kwetsbaarheid van de onderneming werd beoordeeld volgens van elkaar verschillende criteria, onder meer naargelang het ging:

- om een industriële onderneming of om een hoofdzakelijk commerciële onderneming;
- om een zelfstandige onderneming die koopt of verkoopt op de markt, of om een vennootschap die het merendeel van haar aan- of verkopen verricht binnen de groep waartoe ze behoort;
- om een onderneming die haar activiteiten uitoefent op zeer concurrerende markten, of om een onderneming die haar activiteiten uitoefent op sterk gesloten markten of zelfs op markten gekenmerkt door een toestand van monopolie of oligopolie;
- om een kleine onderneming, voornamelijk wanneer één der criteria waarin voorzien wordt door artikel 39 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 overschreden werd, of integendeel, om een grote onderneming.

In de gevallen waarin de afwijking werd toegekend, bestond ze uit de samenvoeging van bepaalde rubrieken uit de exploitatierekening. Ze werd echter afhankelijk gemaakt van de mededeling aan de Nationale Bank van België - Balanscentrale, met het oog op de statistische verwerking, van
het bedrag der verschillende samengevoegde rubrieken.

Aan drie ondernemingen werd toegelaten bepaalde aangehouden participaties niet te vermelden in de balans of in de toelichting bij de jaarrekening. Om te vermijden dat de jaarrekening, op dit punt, misleidend zou zijn, werd deze toelating gebonden aan de voorwaarde dat de identiteitsvermelding van deze participaties zou vervangen worden door de vermelding «andere participaties», vergezeld van hun boekwaarde.

In één geval heeft een onderneming gesteld dat een belangrijke schade zou voortvloeien uit de vermelding van haar vorderingen en schulden op verbonden ondernemingen. Omwille van de belangrijkheid van de vorderingen die ze op die ondernemingen bezat, werd de afwijking afhankelijk gesteld van het bestaan van een onvoorwaardelijke waarborg van de buitenlandse moederonderneming voor de schulden en verbintenissen van haar filialen in België.

Bovendien werd, in 10 gevallen, een afwijking toegestaan om tegemoet te komen aan bijzondere omstandigheden. Zo werd, bijvoorbeeld, aan twee ondernemingen, die het essentiële van hun activiteiten of het grootste gedeelte ervan in het buitenland uitoefenen, zelfs in verschillende landen door middel van succursalen of bedrijfszetels, toegelaten om, gelet op de wetsconflicten waarmee ze geconfronteerd werden, hun jaarrekening te splitsen in het «Belgisch» gedeelte enerzijds, het gedeelte met betrekking tot de buitenlandse succursalen anderzijds, en om dit laatste voor te stellen zonder al de onderverdelingen waarin de schema's gevoegd bij het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 voorzien.

Aan 24 steenkoolmijnen in vereffening, ten slotte, - ondernemingen waarvan de vereffening niet mag afgesloten worden vóór het verstrijken van de termijnen inzake aansprakelijkheid voor mijnschade - werd toegestaan hun jaarrekening voor te stellen op dezelfde wijze als vóór de uitvaardiging van het besluit van 8 oktober 1976.

Een zeker aantal aanvragen werd als niet-ontvankelijk beschouwd daar ze betrekking hadden op het principe zelf van de opstelling van een jaarrekening of op de toepassing van de schema's gevoegd bij het koninklijk besluit van 8 oktober 1976.

3. PROCEDURE

Wat de procedure betreft, wil de Commissie twee opmerkingen formuleren : een eerste met betrekking tot de motivering van de aanvragen, een tweede met betrekking tot de termijn van indiening van deze aanvragen.

Talrijke aanvragen tot afwijking waren slechts summier gemotiveerd; verschillende ervan bevatten geen enkele informatie die het mogelijk maakte de gegrondheid van de aanvraag te beoordelen. In al deze gevallen dienden bijkomende inlichtingen gevraagd te worden, wat dan ook gebeurd is. Naast de verzwaring van het administratief werk die hieruit voortvloeide, mag er ook op gewezen worden dat beslissingen tot weigering zich vaak opdrongen gelet op de ontoereikendheid of het ontbreken van motivering.

Een vrij groot aantal aanvragen tot afwijking werd te laat ingediend, sommige slechts enkele dagen vóór het houden van de algemene vergadering, sommige zelfs na de goedkeuring van de jaarrekening door deze vergadering.

De Commissie is zich bewust van de zware inspanningen die de eerste toepassing van de nieuwe boekhoudwetgeving geëist heeft van de ondernemingen. Daarom heeft ze gepoogd om alle aanvragen tot afwijking die haar, zelfs laattijdig, ter advies werden voorgelegd met de grootst mogelijke nauwgezetheid te onderzoeken. Ze zou het echter op prijs stellen niet meer geconfronteerd te moeten worden met dergelijke spoedtermijnen.

---

1 Dit cijfer omvat niet de aanvragen die zonder voorwerp zijn gebleken.

2 Bij de beoordeling van dit cijfer dient rekening gehouden te worden met het feit dat tussen 17 april en 30 oktober 1978, 51 292 jaarrekeningen aan de Balanscentrale werden overgemaakt, waaronder zowat 9 500 van vennootschappen onderworpen aan het koninklijk besluit van 8 oktober 1976.