COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

Advies NFP/1 van 13 juni 2007

Openingsbalans en jaarrekening van bestaande grote en zeer grote VZW's, IVZW's en stichtingen die voor de eerste maal de bepalingen van het koninklijk besluit van 19 december 2003 toepassen

Wat de "grote" en "zeer grote" verenigingen en stichtingen betreft - gemeten naar ontvangsten, balanstotaal en personeelsbestand - , bepaalt artikel 17 § 2 van de wet van 27 juni 1921 betreffende de VZW's, IVZW's en stichtingen (zoals geamendeerd door de wet van 2 mei 2002) dat deze rechtspersonen hun boekhouding dienen te voeren en hun jaarrekening dienen op te stellen overeenkomstig de bepalingen van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen, maar waarbij de Koning deze voorschriften aanpast aan de bijzondere aard van de werkzaamheden en het wettelijk statuut van de betrokken verenigingen en stichtingen. Die aanpassingen werden doorgevoerd met het koninklijk besluit van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen.

Krachtens deze bepalingen zijn de voornoemde wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen en haar uitvoeringbesluiten, maar ook de artikelen 22 tot 105 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, principieel van toepassing op deze grote en zeer grote verenigingen en stichtingen, tenzij aanpassingen werden aangebracht door het voornoemde besluit van 19 december 2003.

Opstelling en waardering van de openingsbalans van bestaande grote en zeer grote verenigingen

Wat de openingsbalans betreft van het eerste boekjaar waarop de bepalingen van het koninklijk besluit van 19 december 2003 van toepassing zijn, bepaalt artikel 37 van het voornoemde koninklijk besluit de volgende specifieke principes en regels:

Als algemeen beginsel wordt vooropgesteld dat elke bestaande vereniging [1] omzichtig, oprecht en te goeder trouw de nodige opnemingen, verificaties onderzoekingen en waarderingen dient te verrichten die nodig zijn om de openingsbalans op te stellen op de eerste dag van het eerste boekjaar waarvoor de bepalingen van het voornoemde besluit gelden (artikel 37 § 1 KB 19 december 2003).

Inzake opstelling en waardering van de openingsbalans van een bestaande vereniging voorziet het koninklijk besluit evenwel in 2 alternatieve benaderingen en methoden.

Als de bestaande vereniging naar het oordeel van haar bestuur, al een boekhouding voerde die ten minste gelijkwaardig[2] is met de bepalingen van het koninklijk besluit, dan stemt de openingsbalans van het eerste boekjaar overeen met de afsluitingsbalans van het vorige boekjaar (artikel 37 § 2 KB 19 december 2003). De regelgever is in die hypothese inderdaad uitgegaan van een continuïteitsoptiek. Wat niet wegneemt dat indien een dergelijke vereniging waarderingsregels toepaste die niet overeenstemmen met de regels opgelegd door het besluit, ze die moet aanpassen en dat gegeven in de toelichting moet vermelden met inschatting van de gevolgen van de aanpassing.

Als de vereniging naar het oordeel van haar bestuur, daarentegen vooralsnog geen boekhouding voerde die ten minste gelijkwaardig is met de bepalingen van het koninklijk besluit, worden de activa in de openingsbalans gewaardeerd tegen werkelijke waarde (fair value) [3] of bij ontstentenis van werkelijke waarde (fair value), tegen de gebruikswaarde op dat moment (artikel 37 § 3 KB 19 december 2003). Deze methode wordt doorgaans omschreven als de "zero based approach".

Bij ontstentenis van betrouwbare werkelijke waarde of van gebruikswaarde worden de activa niet in de balans opgenomen maar enkel in de toelichting beschreven met vermelding dat er geen betrouwbare werkelijke waarde of gebruikswaarde voorhanden is.

Het koninklijk besluit staat geen gemengd of hybride systeem toe waarbij zowel continuïteitsoptiek als zero based optiek (partieel en willekeurig) zouden worden toegepast.

Eerste jaarrekening van een bestaande grote of zeer grote vereniging conform de bepalingen van het KB van 19 december 2003 : géén vergelijkende cijfers wat resultatenrekening en toelichting betreft.

Krachtens artikel 11 van het voornoemde koninklijk besluit van 19 december 2003 waarin wordt bepaald dat artikel 83 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen niet van toepassing is op de resultatenrekening en toelichting van de jaarrekening over het eerste boekjaar opgemaakt volgens de nieuwe VZW-boekhoudwetgeving, hoeven in die eerste jaarrekening géén vergelijkende cijfers te worden opgenomen voor het "vorige" boekjaar wat resultatenrekening en toelichting betreft. De cijfers van de openingsbalans, vastgesteld conform het hierboven toegelichte artikel 37, zullen daarentegen worden beschouwd als de cijfers van de balans van het vorige boekjaar.

Een grote (of zeer grote) vereniging die reeds bestond vóór 1 januari 2004 en die voor het boekjaar 2006 voor het eerst de bepalingen van artikel 17 van de VZW-wet van 27 juni 1921 (zoals geamendeerd door de wet van 2 mei 2002) en van het KB van 19 december 2003 dient toe te passen, zal derhalve in de jaarrekening per einde 2006 (eerste jaarrekening conform de nieuwe boekhoudregels voor vzw's) geen vergelijkende cijfers voor het boekjaar 2005 moeten opnemen wat resultatenrekening en toelichting betreft. Zij dient uiteraard wel een openingsbalans op te stellen die in voorkomend geval overeenstemt met de eindbalans van het jaar 2005 (continuïteitsoptiek) of opgesteld werd volgens de zero-based approach zoals voorgeschreven door artikel 37 van het koninklijk besluit (supra).

Eerste toepassing van het KB van 19 december 2003 door een kleine VZW, IVZW of stichting die, wegens overschrijding van de omvangcriteria bepaald in artikel 17 § 3 van de voornoemde VZW- wet van 27 juni 1921 (zoals geamendeerd door de wet van 2 mei 2002) een grote VZW, IVZW of stichting wordt

Kleine VZW, IVZW's en stichtingen hoeven enkel een kasboekhouding (en dus geen dubbele boekhouding te voeren, zie art. 17 §1 van de wet van 27 juni 1921) te voeren en publiceren vervolgens enkel een staat van ontvangsten en uitgaven (voortvloeiend uit de kasboekhouding en opgemaakt volgens het genormaliseerd minimaal schema opgenomen in bijlage B van het K.B. van 26 juni 2003) en een toelichting bestaande uit een samenvatting van de waarderingsregels, een verantwoording van aanpassingen van waarderingsregels, bijkomende inlichtingen en de staat van het vermogen (voortvloeiend uit de jaarlijkse inventaris van activa, rechten, schulden en verplichtingen en opgesteld volgens het genormaliseerd minimaal schema opgenomen in bijlage C van het K.B. van 26 juni 2003).
Zij dienen aldus geen volledige jaarrekening te publiceren samengesteld uit een balans, resultatenrekening en toelichting.

Indien een kleine VZW, IVZW of stichting vrijwillig of door overschrijding van de omvangcriteria naderhand een grote VZW, IVZW of stichting wordt, dan dient zij integraal de boekhoudregels (inclusief de opstelling van een jaarrekening bestaande uit balans, resultatenrekening en toelichting) voor grote VZW's, IVZW's en stichtingen toe te passen.
Bij de opstelling van haar jaarrekening dient bij elke post en subpost van de balans en van de resultatenrekening het bedrag van de overeenkomstige post van het vorige boekjaar vermeld te worden.

Maar ook hier moet worden opgemerkt dat het hierboven besproken artikel 11 van het koninklijk besluit van 19 december 2003 kan worden ingeroepen, met name bij de eerste toepassing van de bepalingen van het voornoemde KB door de betrokken verenigingen die aanvankelijk klein waren doch naderhand "groot" geworden zijn. Dit betekent concreet dat de betrokken groot geworden verenigingen in die eerste jaarrekening conform het KB van 19 december 2003 géén vergelijkende cijfers voor het vorige boekjaar moeten opnemen qua resultatenrekening en toelichting. Zij dienen uiteraard wel een openingsbalans op te stellen die doorgaans zal worden opgesteld volgens de zero-based approach - of indien beschikbaar eventueel overeenstemt met de eindbalans van het vorige boekjaar (continuïteitsoptiek) - zoals voorgeschreven door artikel 37 van het koninklijk besluit (supra).

---

1 Met "bestaande" vereniging wordt bedoeld een vereniging die reeds opgericht was voor 1 januari 2004. .Verenigingen opgericht vanaf 1 januari 2004 dienen van meet af aan hun boekhouding te voeren en hun jaarrekening op te stellen met toepassing van de bepalingen van de wet van 27 juni 1921 en het koninklijk besluit van 19 december 2003. Voor deze verenigingen is artikel 37 van het K.B. van 19 december 2003 dus niet dienstig.

2 Hoewel het concept "gelijkwaardigheid" er in een andere juridische context en met een andere finaliteit wordt onderzocht, is de Commissie van oordeel dat de vraag of de door de bestaande vereniging voor de inwerkingtreding van het koninklijk besluit van 19 december 2003 gevoerde boekhouding, minstens "gelijkwaardig" is met de bepalingen van het koninklijk besluit, niettemin nuttig kan worden getoetst aan de beginselen opgenomen onder punt D van de Aanbevelingen van de CBN inzake de gelijkwaardigheid van boekhoud- en jaarrekeningregels opgelegd door sectorale regelgevingen met de gemeenrechtelijke boekhoud- en jaarrekeningregels voor vzw's, ivzw's en stichtingen, januari 2007.

3 In de Nederlandse versie van het KB van 19 december is geheel ten onrechte sprake van "marktwaarde" als vertaling van de correcte term "juste valeur". De Commissie gaat ervan uit dat het hier om een vertaalfout gaat.