CBN-advies C103/1 - Effect in de tijd van de verlaging van de vrijstellingscriteria

Krachtens artikel 9 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen, wordt een onderneming vrijgesteld van de verplichting om een geconsolideerde jaarrekening en een geconsolideerd jaarverslag op te stellen[1] wanneer deze onderneming en haar dochterondernemingen, op geconsolideerde basis, niet meer dan één van de volgende criteria[2] overschrijden

- jaaromzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde 800 miljoen frank
- balanstotaal 400 miljoen frank
- jaargemiddelde van het personeelsbestand 250.

Het tweede lid van datzelfde artikel bepaalt echter dat de in het eerste lid vermelde cijfers, voor de boekjaren die ingaan vóór 1 januari 1999, als volgt worden verhoogd[3]:

- jaaromzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde 2.000 miljoen frank
- balanstotaal 1.000 miljoen frank
- jaargemiddelde van het personeelsbestand 500.

Ingevolge de verlaging van de verhoogde criteria voor de boekjaren die ingaan vanaf 1 januari 1999 zullen een groot aantal middelgrote groepen die, omwille van hun omvang, tot dan waren vrijgesteld van de verplichting om een geconsolideerde jaarrekening op te stellen, daarna wel een geconsolideerde jaarrekening moeten opstellen.

De vraag rijst echter hoe moet worden bepaald vanaf welk boekjaar die middelgrote groepen voor het eerst een geconsolideerde jaarrekening moeten opstellen.

Hoewel de basiscriteria ontegensprekelijk gelden voor de boekjaren die ingaan vanaf 1 januari 1999, bepaalt paragraaf 2 van artikel 9 dat de overschrijding van de criteria moet worden getoetst op de datum van afsluiting van de jaarrekening van de consoliderende onderneming op basis van de laatst opgemaakte jaarrekeningen van de te consolideren ondernemingen, en dat ze pas uitwerking heeft als twee jaar lang de criteria worden overschreden.

De interpretatie van het beginsel dat pas een geconsolideerde jaarrekening moet worden opgesteld als de criteria gedurende twee opeenvolgende boekjaren worden overschreden, werd precies in vraag gesteld in het kader van de verlaging van de criteria.

Meer bepaald rijst de vraag of een moederonderneming:

- die, bij het verstrijken van het laatste boekjaar dat aanvangt vóór 1 januari 1999, de basiscriteria overschrijdt zonder echter de geldende verhoogde criteria te overschrijden,
- en die, bij het verstrijken van het eerste boekjaar dat aanvangt vanaf 1 januari 1999, de basiscriteria overschrijdt,
- een geconsolideerde jaarrekening moet opstellen voor dat laatste boekjaar.

Stel, bijvoorbeeld, een vennootschap waarvan het boekjaar telkens loopt van 1 januari tot 31 december, en waarvoor op 31 december 1998 de volgende cijfers gelden op geconsolideerde basis:

- jaaromzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde 1.000 miljoen frank
- balanstotaal 500 miljoen frank
- jaargemiddelde van het personeelsbestand 320.

De vennootschap is vrijgesteld van de verplichting om op 31 december 1998 een geconsolideerde jaarrekening op te stellen omdat zij de op dat ogenblik geldende verhoogde criteria niet overschrijdt.

Op 31 december 1999 gelden voor die vennootschap de volgende cijfers:

- jaaromzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde 1.100
- balanstotaal 550
- jaargemiddelde van het personeelsbestand 340.

Moet de vennootschap een geconsolideerde jaarrekening opstellen op 31 december 1999 ?

Volgens de Commissie zijn twee interpretaties mogelijk.

- Ofwel gaat men ervan uit dat een onderneming pas een geconsolideerde jaarrekening moet opstellen als zij de geldende criteria een tweede maal overschrijdt. Dan moet een onderneming die de verhoogde criteria niet overschreed, pas voor het eerst een

geconsolideerde jaarrekening opstellen als zij de nieuwe criteria voor het tweede opeenvolgende boekjaar overschrijdt sinds 1 januari 1999. In het voorbeeld zal, als de voornoemde cijfers onveranderd blijven, de vennootschap pas een geconsolideerde jaarrekening moeten opstellen voor het boekjaar dat op 31 december 2000 wordt afgesloten. In de praktijk zullen de basiscriteria dus pas uitwerking krijgen voor de boekjaren die aanvangen vanaf 1 januari 2000, terwijl zij eigenlijk al van kracht zijn sinds 1 januari 1999.

- Ofwel gaat men ervan uit dat de regeling met betrekking tot de verhoogde criteria een afwijkingsregeling is die niet meer van toepassing is op de boekjaren die aanvangen vanaf 1 januari 1999, datum waarop de verhoogde criteria niet langer gelden en de basiscriteria volledig in werking treedt. In deze hypothese zal een onderneming die - voor haar laatste boekjaar dat aanvangt vóór 1 januari 1999 - de basiscriteria overschrijdt zonder echter de verhoogde criteria te overschrijden, een geconsolideerde jaarrekening moeten opstellen voor haar eerste boekjaar dat aanvangt vanaf 1 januari 1999 op voorwaarde dat zij, in haar jaarrekening voor dat boekjaar, de basiscriteria een tweede maal overschrijdt. In het voorbeeld zal de onderneming een geconsolideerde jaarrekening moeten opstellen voor het boekjaar dat op 31 december 1999 wordt afgesloten.

Volgens de Commissie kunnen beide standpunten redelijkerwijze worden verdedigd. Ze hebben allebei hun eigen logica en gaan allebei gepaard met bepaalde moeilijkheden.

Aangezien de Zevende Richtlijn expliciet voorziet in de mogelijkheid om de criteria waaronder geen geconsolideerde jaarrekening hoeft te worden opgesteld, gedurende een bepaalde periode te verhogen[4], heeft de Commissie voor Boekhoudkundige Normen beslist het probleem inzake het effect in de tijd van de verlaging van de criteria, voor te leggen aan het Contactcomité dat is belast met de interpretatie van de boekhoudrichtlijnen. Het Comité heeft zijn voorkeur uitgesproken voor het eerste - ruimere - alternatief.

Bijgevolg is de Commissie, conform het op Europees niveau ingenomen standpunt, van oordeel dat een onderneming die de verhoogde criteria niet overschreed, voor het eerst een geconsolideerde jaarrekening moet opstellen wanneer zij de basiscriteria, sinds hun inwerkingtreding, een tweede opeenvolgende keer overschrijdt.

Bijlage bij advies C 103/1: synthesetabel
Veronderstel: een onderneming waarvan het boekjaar loopt van 1 januari tot 31 december.

Drie hypotheses zijn mogelijk.

	Verhoogde criteria		**Basiscriteria**	
	01/01/1997 - 31/12/1997	**01/01/1998 - 31/12/1998**	**01/01/1999 - 31/12/1999**	**01/01/2000 - 31/12/2000**
1e hypothese	< Verhoogde criteria	< Verhoogde criteria	> Basiscriteria	> Basiscriteria
		< Basiscriteria		
			1e overschrijding	2e overschrijding
	geen consolidatie	**geen consolidatie**	**geen consolidatie**	**consolidatie**
2e hypothese	< Verhoogde criteria	< Verhoogde criteria	> Basiscriteria	> Basiscriteria
		> Basiscriteria		
			1e overschrijding	2e overschrijding
	geen consolidatie	**geen consolidatie**	**geen consolidatie**	**consolidatie**
3e hypothese	< Verhoogde criteria	> Verhoogde criteria	> Basiscriteria	
		> Basiscriteria		
		1e overschrijding	2e overschrijding	
	geen consolidatie	**geen consolidatie**	**consolidatie**	

Legende :

- < = geen overschrijding
- > = overschrijding

---

1 Deze vrijstelling geldt enkel voor de in het koninklijk besluit van 6 maart 1990 bedoelde ondernemingen die geen geconsolideerde jaarrekening moeten opstellen krachtens andere bepalingen.

2 Hierna basiscriteria genoemd.

3 Hierna verhoogde criteria genoemd.

4 Artikel 6, § 5 van de 7de richtlijn 83/349 van de Raad van 13 juni 1983 betreffende de geconsolideerde jaarrekening.