

EUROPESE BOEKHOUDRICHTLIJN EN OMZETTING ERVAN IN  
BELGISCH RECHT

DIRECTIVE COMPTABLE EUROPEENNE ET SA TRANSPOSITION EN  
DROIT BELGE



# Europese boekhoudrichtlijn en omzetting ervan in Belgisch recht

## Directive comptable européenne et sa transposition en droit belge

2016-1

A. Assez • H. Blomme • C. Darville • S. De Blauwe •  
K. Degroote • E. De Wielemaker • M. De Wolf • T. Dupont •  
D. Kroes • H. Olivier • E. Peetermans • E. Vanderstappen •  
V. Yangandi

met de medewerking van een leescomité bestaande uit:

avec la collaboration d'un comité de relecture composé de :

G. Giroulle • L. Pinte



INFORMATIECENTRUM  
VOOR HET  
BEDRIJFSREVISORAAT



CENTRE D'INFORMATION  
DU REVISORAT  
D'ENTREPRISES



Maklu  
Antwerpen/Apeldoorn

De Stichting “INFORMATIECENTRUM VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT” of “ICCI” is in september 2006 door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren opgericht. Deze Stichting heeft tot doel objectieve en wetenschappelijke informatie over vraagstukken die het bedrijfsrevisorat aanbelangen te verstrekken.

Meer informatie over de Stichting: [www.icci.be](http://www.icci.be)

De juridische interpretaties en andere standpunten verbinden slechts de auteurs.  
De teksten van dit boek zijn bijgewerkt tot 1 januari 2016.

La Fondation « CENTRE D’INFORMATION DU REVISORAT D’ENTREPRISES » ou « ICCI » a été constituée par l’Institut des Réviseurs d’Entreprises en septembre 2006. La Fondation a pour but de procurer une information objective et scientifique sur les questions intéressant le révisorat d’entreprises.

Plus d’information concernant la Fondation: [www.icci.be](http://www.icci.be)

Les interprétations juridiques et autres opinions n’engagent que leurs auteurs.  
Les textes de cet ouvrage sont à jour au 1<sup>er</sup> janvier 2016.

ICCI (ed.)  
Europese boekhoudrichtlijn en omzetting ervan in Belgisch recht  
Directive comptable européenne et sa transposition en droit belge  
Antwerpen-Apeldoorn  
Maklu  
2016

234 pag. – 24 x 16 cm  
ISBN 978-90-466-0813-5  
D 2016/2016/1997/12  
NUR 786



© 2016 Maklu-Uitgevers nv & ICCI

Alle rechten voorbehouden. Niets van deze uitgave mag geheel of gedeeltelijk openbaar gemaakt worden, gereproduceerd worden, vertaald of aangepast, onder welke vorm ook of opgeslagen worden in geautomatiseerd gegevensbestand behoudens uitdrukkelijke en voorafgaande toestemming van de uitgever. Tous droits réservés. Aucun extrait de cette édition ne peut, même partiellement, être communiqué au public, reproduit ni traduit ou adapté sous quelque forme que ce soit, ou être saisi dans une banque de données sans l’autorisation écrite et préalable de l’éditeur.

Maklu-Uitgevers  
Somersstraat 13/15, B-2018 Antwerpen, [www.maklu.be](http://www.maklu.be), [info@maklu.be](mailto:info@maklu.be)  
Koninginnelaan 96, NL-7315 EB Apeldoorn, [www.maklu.nl](http://www.maklu.nl), [info@maklu.nl](mailto:info@maklu.nl)

## Woord vooraf

De omzetting van de Europese boekhoudrichtlijn was een complexe oefening. Niet alleen omwille van de techniciteit van de materie, maar ook omwille van de omvang. Naast aanpassingen aan drie koninklijke besluiten, moesten immers niet minder dan vijf wetten en wetboeken worden aangepast. Bovendien is er intensief overleg gepleegd met de sector en de beroepsinstututen, waaronder het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

Het resultaat mag gerust historisch worden genoemd. De omzetting van de boekhoudrichtlijn weerspiegelt eindelijk de centrale plaats die KMO's in onze economie hebben. De administratieve en financiële lasten voor KMO's zijn verminderd. De verplichting tot publicatie van de jaarrekening is echter niet afgeschaft. Ondanks de toepassing van het “*only once*”-principe moet de beschikbaarheid van bepaalde nuttige informatie immers behouden blijven. Daarnaast is het principe “*Think Small First*” gehanteerd: voortaan geldt bij de bepaling van het type vennootschap het vermoeden van klein en niet langer het vermoeden van groot.

Twee belangrijke adviezen, die van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen en die van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven, waren de leidraad voor de omzetting van de richtlijn. Bij het uitschrijven van het wetsontwerp is erover gewaakt om het in dit laatste advies bereikte evenwicht ten volle te respecteren.

Een aantal belangrijke administratieve vereenvoudigingen hebben betrekking op de indeling van vennootschappen in categorieën. Om te weten of een vennootschap klein of groot is, worden de criteria niet langer op geconsolideerde basis berekend. Dit impliceert dat heel wat vennootschappen die dochter zijn van een moedervenootschap (en zelf geen moedervenootschap zijn), voortaan een kleine vennootschap zijn wanneer ze ook enkelvoudig de criteria van het nieuwe artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen niet overschrijden. Hierdoor moeten zij niet langer een volledig schema van de boekhouding volgen en moeten zij ook geen jaarverslag meer neerleggen. Een tweede belangrijke wijziging, die zorgt voor een vermindering van de administratieve lasten, is de invoering van de categorie van de microvennootschappen. Maar liefst 321.235 vennootschappen kunnen in deze categorie vallen. Dat komt overeen met 83,59 % van alle in België neergelegde jaarrekeningen van vennootschappen. Deze vennootschappen zullen voortaan gebruik kunnen maken van het microschemata voor de jaarrekening. Zij zullen dus maar een beperkt aantal toelichtingen moeten verstrekken. Tot slot worden ook de drempelcriteria voor kleine vennootschappen verhoogd. Hierdoor zullen meer dan 1.000 ondernemingen niet langer als grote maar als kleine vennootschappen worden gekwalificeerd. Deze ondernemingen moeten voortaan geen jaarverslag meer opmaken, niet langer het volledig schema voor de jaarrekening volgen en geen commissaris meer benoemen.

Er is niet alleen aandacht besteed aan de verlaging van de administratieve lasten van de ondernemingen, maar ook aan de verlaging van de financiële kosten. De publicatie van de mededeling van de neerlegging van de jaarrekening in het Belgisch Staatsblad wordt afgeschaft. De afschaffing van deze bekendmakingsverplichting is een gevolg

van de toepassing van het “*only once*”-principe. De jaarrekeningen van ondernemingen kunnen immers ook worden opgezocht via de website van de Nationale Bank van België. Ondernemingen zullen hierdoor jaarlijks €75 besparen. Dat lijkt beperkt, maar in totaal betekent dit wel een jaarlijkse besparing voor het bedrijfsleven van meer dan 20 miljoen euro. Voor de microvennootschappen worden de kosten voor de neerlegging van de jaarrekening bij de Balanscentrale bovendien met ongeveer €20 verlaagd.

Tot slot zal door de omzetting van de boekhoudrichtlijn de sociale verslaggeving worden gescheiden van de financiële verslaggeving. De sociale balans blijft, overeenkomstig het advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven, behouden. De boekhoudrichtlijn laat echter niet toe dat aan kleine vennootschappen meer rapporteringsverplichtingen worden opgelegd dan voorzien in de richtlijn zelf. Daarom werd er initieel voor gekozen om enkel voor het verkort schema van de jaarrekening de sociale balans uit de toelichting te halen en onder te brengen in artikel 100 van het Wetboek van vennootschappen. Omwille van de uniformiteit van de regeling is er echter uiteindelijk voor geopteerd om dezelfde oefening toe te passen voor het volledig schema van de jaarrekening. Op die manier wordt de sociale rapportering voor alle ondernemingen volledig losgekoppeld van de financiële rapportering. De sociale rapportering wordt zo voor alle ondernemingen een afzonderlijke volwaardige rapportering. De sociale balans zal, net zoals in het verleden, het voorwerp blijven uitmaken van revisorale controle.

De omzetting van de boekhoudrichtlijn heeft ervoor gezorgd dat het Belgische boekhoudrecht gemoderniseerd is op maat van de KMO's. Dit is mede te danken aan de keuzes die bij de omzetting van de richtlijn gemaakt zijn in overleg met de beroepsgroepen en de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven. KMO's zullen zich voortaan, meer nog dan vroeger, kunnen toeleggen op hun centrale rol in de Belgische economie: het verzekeren van duurzame groei.

Kris PEETERS

Vice-eerste minister en Minister van Werk, Economie, Consumenten, belast met Buitenlandse Handel

VI

WOORD VOORAF

## Avant-propos

La transposition de la directive comptable européenne a été un exercice difficile. Ceci s'explique non seulement par la complexité de la matière, mais également par l'ampleur de celle-ci. Outre les adaptations apportées à trois arrêtés royaux, pas moins de cinq lois et codes ont dû en effet être modifiés. En outre, une concertation intensive a eu lieu avec le secteur et les instituts professionnels, y compris l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Le résultat est historique. La transposition de la directive comptable reflète enfin le rôle central joué par les PME dans notre économie. Les charges administratives et financières qui pèsent sur les PME ont été allégées. L'obligation de publication des comptes annuels n'a toutefois pas été supprimée. Malgré l'application du principe « only once », la disponibilité de certaines informations utiles doit en effet être maintenue. En outre, il a été fait application du principe « *Think Small First* » (Priorité aux PME) : dorénavant, pour la détermination du type de société, la présomption de grande taille est abandonnée au profit d'une présomption de petite taille.

Deux avis importants, celui de la Commission des Normes Comptables et celui du Conseil central de l'Economie, ont servi de fil conducteur pour la transposition de la directive. Lors de la rédaction du projet de loi, il a été veillé à ce que l'équilibre atteint dans ce dernier avis soit pleinement respecté.

Certaines simplifications administratives importantes se rapportent à la répartition des sociétés en catégories. Pour savoir si une société est de petite ou de grande taille, les critères ne sont plus calculés sur une base consolidée. Ceci implique que, dorénavant, bon nombre de filiales d'une société-mère (qui ne sont pas elles-mêmes des sociétés-mères) sont considérées comme des petites sociétés lorsque, individuellement, elles ne dépassent pas les critères du nouvel article 15 du Code des sociétés. De ce fait, elles ne doivent plus suivre un schéma comptable complet et ne doivent plus déposer de rapport de gestion. Une deuxième modification importante qui contribue à la réduction des charges administratives est l'introduction de la catégorie des microsociétés. Pas moins de 321.235 sociétés pourraient relever de cette catégorie, ce qui correspond à 83,59 % de tous les comptes annuels de sociétés déposés en Belgique. Dorénavant, ces sociétés pourront faire usage du microschéma pour établir leurs comptes annuels. Cela implique qu'elles ne devront plus fournir qu'un nombre limité d'annexes. Enfin, les critères seuils pour les petites sociétés sont également revus à la hausse. De ce fait, plus de 1.000 sociétés ne relèveront plus de la catégorie des grandes sociétés mais de la catégorie des petites sociétés. Ces sociétés ne devront plus établir de rapport de gestion et ne devront plus suivre le schéma complet pour leurs comptes annuels, ni nommer de commissaire.

L'attention a non seulement été portée à la réduction des charges administratives des entreprises, mais aussi à la réduction des charges financières. La publication au Moniteur belge de l'avis de dépôt des comptes annuels au Moniteur belge est supprimée. La suppression de cette obligation de publicité est la conséquence de l'application du

VII

AVANT-PROPOS

principe « *only once* ». Les comptes annuels des entreprises peuvent en effet être consultés par le biais du site internet de la Banque nationale de Belgique. Cela entraîne pour les entreprises une économie annuelle individuelle de 75 euros. Ce montant semble limité, mais représente globalement plus de 20 millions d'économies par an pour l'ensemble des entreprises. Pour les microsociétés, les frais de dépôt des comptes annuels auprès de la Centrale des bilans sont de plus réduits d'environ 20 euros.

Enfin, du fait de la transposition de la directive comptable, l'information sociale est séparée de l'information financière. Le bilan social est maintenu, conformément à l'avis du Conseil Central de l'Economie. La directive comptable n'autorise cependant pas d'imposer plus d'obligations de rapportage aux petites sociétés que ne le prévoit la directive elle-même. C'est pourquoi il a initialement été décidé de retirer le bilan social de l'annexe uniquement en ce qui concerne le schéma abrégé des comptes annuels, et de l'insérer dans l'article 100 du Code des sociétés. Toutefois, dans un souci d'uniformité de la réglementation, il a finalement été décidé de faire de même pour le schéma complet des comptes annuels. Le rapportage social est ainsi entièrement dissocié du rapportage financier pour toutes les entreprises. Le rapportage social devient ainsi, pour toutes les entreprises, un rapportage distinct à part entière. Comme par le passé, le bilan social reste soumis au contrôle révisoral.

La transposition de la directive comptable a permis de moderniser le droit comptable belge en tenant compte des spécificités des PME. Cette modernisation peut être partiellement attribuée aux choix qui, lors de cette transposition, ont été opérés en concertation avec les groupes professionnels et le Conseil Central de l'Economie. A l'avenir, les PME pourront se concentrer davantage sur leur rôle central dans l'économie belge : assurer une croissance durable.

Kris PEETERS

Vice-Premier ministre et ministre de l'Emploi, de l'Economie et des Consommateurs, chargé du Commerce extérieur

VIII

AVANT-PROPOS



## EXECUTIVE SUMMARY (NL)

Bij wijze van **inleiding**, een vijftal basisprincipes zijn inherent aan een boekhouding en zijn het voorwerp van evolutie naar aanleiding van de Europese boekhoudrichtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013 en de omzetting ervan in het Belgisch recht:

- 1) Eerste basisprincipe: de boekhouding is een financiële verslaggevings- en managementtool

De boekhouding is voor een onderneming een essentiële bron van informatie en een managementtool, ongeacht de omvang van de onderneming.

De kracht van de boekhouding is meer dan ooit bevestigd, zelfs op het niveau van de micro-entiteiten waar niemand er voorstander van was dat de micro-entiteiten, die 85 % van onze economie vertegenwoordigen, zouden overschakelen naar een *cash based* boekhouding.

- 2) Tweede basisprincipe: de jaarrekening is een algemene informatiebron

De jaarrekening is meer dan een samenvatting van de boekhouding. Statistische en macro-informatie zijn van fundamenteel belang voor onze economie.

Voor kleine vennootschappen en microvennootschappen werden bepaalde documenten uit de jaarrekening verwijderd, maar deze moeten nog wel afzonderlijk worden ingediend. Het verlies aan informatie is dus beperkt.

- 3) Derde basisprincipe: de transparantie is fundamenteel en gebeurt via de openbaarmaking van de jaarrekening

De openbaarmaking van de jaarrekening is strategisch, aangezien het de transparantie ten aanzien van de economische partners toelaat.

Deze openbaarmaking blijft behouden wat fundamenteel is voor onze ondernemingen en economie.

- 4) Vierde basisprincipe: de fiscaliteit volgt de boekhouding

Sinds eertlang bestaat er een nauwe band tussen de boekhouding en de fiscaliteit en deze band heeft diepgaande omwentelingen doorstaan die het wereldwijde belang van IFRS voor de rekeningen van de ondernemingen met zich meebracht.

De fiscaliteit en de boekhouding blijven onderling nauw verbonden. Het mooiste bewijs hiervan is het feit dat de schrapping van de kosten van onderzoek, fiscale maatregelen noodzakelijk maakte om deze boekhoudkundige wijziging te neutraliseren.

5) Vijfde basisbeginsel: de audit creëert vertrouwen en audit speelt een belangrijke rol in de strijd tegen fraude

Audit biedt garantie voor betrouwbare cijfers, beperkt in grote mate de risico's van fiscale of sociale fraude en maakt het mogelijk de risico's en zwakheden te identificeren.

Vandaag worden 6,7 % van de vennootschappen geauditeerd. De verhoogde drempels verkleinen de auditperimeter lichtjes.

In het **tweede hoofdstuk** wordt de boekhoudrichtlijn gesitueerd.

X

EXECUTIVE SUMMARY (NL)

Eerst wordt kort ingegaan op de context van deze richtlijn. De boekhoudrichtlijn voorziet in een volledige vervanging van de Vierde Richtlijn 78/660/EEG van de Raad van 25 juli 1978 (enkelvoudige jaarrekening), alsmede de Zevende Richtlijn 83/349/EEG van de Raad van 13 juni 1983 (geconsolideerde jaarrekening) (weliswaar telkens in hun laatst gewijzigde versie), zodanig dat beiden op grond van artikel 52 van de boekhoudrichtlijn worden ingetrokken.

Vervolgens wordt een analyse gemaakt van de motivering van de Europese regelgever en het algemeen kader van de boekhoudrichtlijn. De boekhoudrichtlijn kan vooral worden gekaderd in drie verschillende voorafgaandelijke mededelingen van de Europese Commissie. Ten eerste de mededeling “*Denk eerst klein – Een “Small Business Act” voor Europa*” (25 juni 2008), waarin wordt erkend dat KMO's een centrale plaats innemen in de economie van de EU en waarin wordt beoogd de algehele aanpak ten aanzien van het ondernemerschap te verbeteren en het “*Think Small First*”-principe in het hele beleid, van regelgeving tot dienstverlening, te verankeren. Ten tweede de mededeling “*Akte voor de interne markt*” (13 april 2011) die als doel heeft de vereenvoudiging van Vierde Richtlijn 78/660/EEG en de Zevende Richtlijn 83/349/EEG wat de voorschriften voor financiële verslaggeving betreft, alsook de vermindering van de administratieve lasten, in het bijzonder voor KMO's te bewerkstelligen. Ten derde de mededeling “*EUROPA 2020 – Een strategie voor slimme, duurzame en inclusieve groei*” (3 maart 2010), waarin wordt geijverd voor het verminderen van de administratieve lasten, het verbeteren van het ondernemingsklimaat, in het bijzonder voor kmo's, en het bevorderen van de internationalisering van KMO's.

Daarna wordt dieper ingegaan op het feit dat de boekhoudrichtlijn bestaat uit zowel verplicht om te zetten bepalingen als opties tot omzetting in nationaal recht. Er wordt een niet-exhaustieve opsomming gegeven van de belangrijkste opties die lidstaten in dit kader hebben.

Tot slot wordt ingezoomd op de termijn waarbinnen de boekhoudrichtlijn moet worden omgezet in het Belgisch recht, inclusief de mogelijke gevolgen van een niet-correcte of laattijdige omzetting. Hieruit blijkt dat de boekhoudrichtlijn tegen uiterlijk 20 juli 2015 in de nationale regelgeving diende te worden omgezet, terwijl de effectieve omzetting van de boekhoudrichtlijn in het Belgisch recht pas op 30 december 2015 in het Belgisch Staatsblad is verschenen. Hierbij dient evenwel in ogenschouw te worden genomen dat het merendeel van de wetwijzigingen in België sowieso pas van toepassing zijn

op de boekjaren die een aanvang nemen na 31 december 2015, wat overigens ook een keuzemogelijkheid was, voorzien in de boekhoudrichtlijn. Aangezien België de boekhoudrichtlijn heeft geïmplementeerd, bereikt de boekhoudrichtlijn de particulieren via de door België genomen omzettingsmaatregelen en is een rechtstreeks beroep op haar bepalingen overbodig, tenzij de omzettingsmaatregelen niet correct of ontoereikend zijn. Een rechtstreeks beroep op de bepalingen van de boekhoudrichtlijn staat echter nog open wanneer de nationale maatregelen die de richtlijn naar behoren omzetten niet zodanig worden toegepast dat het met de boekhoudrichtlijn beoogde resultaat wordt bereikt.

Het **derde hoofdstuk** verwijst naar het Memorandum aan de Regeringen (Verkiezingen mei 2014) waarin het IBR pleitte voor het behoud van de auditperimeter om volgende redenen:

- audit biedt garantie voor betrouwbare cijfers en meer transparantie. Dit is nodig voor de bedrijven, het personeel, de kredietverleners, de leveranciers, de fiscus, enz.
- audit beperkt in grote mate de risico's van fiscale of sociale fraude, alsook die van witwassen van gelden en financiering van terrorisme; en
- audit maakt het mogelijk de risico's en zwakheden te identificeren. Dit verplicht de bedrijven ertoe zich beter te beschermen en zich permanent te verbeteren.

Bijgevolg stelde het IBR voor om de auditperimeter te handhaven door de drempel van de jaaromzet naar 8.000.000 euro en van het balanstotaal naar 4.000.000 euro te verhogen.

Met betrekking tot de modernisering van het boekhoudrecht dient te worden vastgesteld dat de laatste grote hervorming van het boekhoudrecht dateert van 1975. Sindsdien hebben de in België van toepassing zijnde boekhoudkundige principes, naast enkele aanpassingen die een relatief gering belang hebben, de internationale ontwikkelingen niet gevolgd, terwijl een groot aantal Europese landen hun boekhoudwetgeving reeds hebben gemoderniseerd. Daarom stelde het IBR meer bepaald voor om:

- het boekhoudrecht te moderniseren om het in overeenstemming te brengen met de beste internationale praktijken;
- voorrang te geven aan het gebruik van waarderingsmethodes waarmee vennootschappen en verenigingen een correct beeld kunnen geven van hun financiële toestand en hun performantie, op basis van economische criteria, zonder evenwel de complexiteit van IFRS-regels; en
- het boekhoudrecht (gericht op de weergave van de boekhoudkundige resultaten) indien mogelijk te ontkoppelen van het fiscaal recht (gericht op het bepalen van de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting).

De Centrale Raad voor het Bedrijfsleven (CRB) heeft op 18 maart 2015 een unaniem advies uitgebracht over de omzetting in de Belgische rechtsorde van de Europese Boekhoudrichtlijn. Voor dit advies – dat besproken wordt in het **vierde hoofdstuk** – heeft de CRB zich gebaseerd op de voorstellen van wijzigingen van diverse wetten en uitvoeringsbesluiten, zoals deze door de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN) werden voorbereid, en waarbij de CBN voor diverse opties verschillende alternatieve tekstvoorstellen heeft uitgewerkt. De CRB heeft zich in zijn advies dan ook,

naast een aantal algemene beschouwingen, hoofdzakelijk toegespitst op de keuze van de meest geschikte beleidsopties om tegemoet te komen aan de respectieve belangen van werknemers, werkgevers en andere belanghebbenden.

Wat de criteria betreft waarvan niet meer dan één mag worden overschreden opdat een vennootschap als een kleine vennootschap wordt aangemerkt, heeft de CRB gepleit voor een verhoging van de criteria tot de geïndexeerde bedragen. De CRB ging akkoord met de invoering van microvennootschappen als een subcategorie van kleine vennootschappen in het Belgisch recht, maar heeft wel een vereenvoudiging van de gehanteerde definities inzake microvennootschappen gevraagd. Voor de middelgrote vennootschappen blijft de CRB bij zijn eerdere standpunt om deze niet als een aparte categorie te erkennen. De CRB acht het verder belangrijk dat de gegevens uit het volledige schema van de jaarrekening nog steeds aan de ondernemingsraad worden meegedeeld, zelfs nu een onderneming met meer dan 100 werknemers niet meer automatisch een jaarrekening volgens het volledig schema moeten opstellen.

Wat de drempels voor de geconsolideerde jaarrekening betreft, heeft de CRB zich akkoord verklaard met het voorstel van de CBN wat de invoering van het begrip “groep van beperkte omvang” betreft, en heeft de CRB een verhoging van de huidige criteria voorgesteld.

Inzake de neerlegging en openbaarmaking van de jaarrekening heeft de CRB het behoud van de huidige openbaarmakingsverplichtingen bij de Balanscentrale van de Nationale Bank geadviseerd, gelet op de belang van de jaarrekening als informatiebron voor tal van belanghebbenden. De CRB heeft wel de afschaffing gevraagd van de verplichting tot publicatie van de mededeling van de neerlegging van de jaarrekening in het Belgisch Staatsblad, en van de hierbij horende kost voor de ondernemingen, alsook een verlaging van de kostprijs van de neerlegging van de jaarrekening bij de Balanscentrale voor de microvennootschappen.

De sociale balans kon ingevolge de boekhoudrichtlijn geen deel meer uitmaken van het verkorte schema van de jaarrekening. De sociale gesprekspartners, vertegenwoordigd in de CRB, hebben uitdrukkelijk gepleit voor het behoud van de bestaande situatie wat betreft de sociale balans. Ze hebben aldus het voorstel van de CBN gesteund om de sociale balans voor het volledige schema te behouden en de sociale balans voor het verkorte schema op te vragen via artikel 100 van het Wetboek van vennootschappen. De regering is hier niet in gevolgd en heeft om redenen van coherentie beslist om de sociale balans zowel voor het volledige als het verkorte schema via artikel 100 van het Wetboek van vennootschappen op te vragen. Om de bestaande situatie met de sociale balans te behouden wat de bespreking in de overlegorganen en controle door de bedrijfsrevisoren betreft, bleken een aantal amendementen tijdens de parlementaire besprekingen noodzakelijk.

Tot slot is de CRB de invloed nagegaan van de omzetting van de boekhoudrichtlijn op andere Belgische regelgeving. Inzake fiscaliteit was de CRB van oordeel dat het aan de fiscale wetgever toekomt om voor elke fiscale bepaling die verwijst naar artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen vast te stellen of de criteria op enkelvoudige

## XII

of op geconsolideerde basis berekend moeten worden. Wat betreft de benoeming van een commissaris moest volgens de CRB de koppeling tussen de auditdrempels en de boekhouddrempels behouden blijven. De bepaling van artikel 141, 2° van het Wetboek van vennootschappen, ingevolge dewelke een commissaris moet worden benoemd in kleine vennootschappen die deel uitmaken van een (Belgische of buitenlandse) groep die moet consolideren, moest volgens de CRB eveneens blijven bestaan.

Het advies van de CRB werd door de regering als rode draad gebruikt bij de omzetting van de richtlijn en nagenoeg in zijn volledigheid uitgevoerd. De CRB is tevreden dat aldus het evenwichtig compromis dat werd bereikt, in stand is gehouden.

Het verhaal van de categorieën van vennootschappen en groepen, evenals van de drempels ter bepaling van de omvang ervan, is een soort van eeuwige remake van dezelfde film, uiteraard telkens gepaard gaand met een aantal veranderingen en vernieuwingen; de meest recente versie, in gang gezet door de boekhoudrichtlijn en omgezet in Belgisch recht op 18 december 2015 (*BS* 30 december 2015), is echter één van de meest vernieuwende en maakt het voorwerp uit van het **vijfde hoofdstuk**.

Stelt u zich voor: een nieuwe vennootschapscategorie, de zogenaamde microvennootschappen, wordt ingevoerd en meer dan 300.000 vennootschappen zullen, na de overgang, de structuur van deze nieuwe lichtere en op maat gesneden categorie kunnen overnemen.

Voor de bestaande categorieën van vennootschappen en groepen werden er naast een drempelverhoging van iets meer dan 20 %, in lijn met de inflatie sedert de laatste aanpassing van bijna 10 jaar geleden, ook een aantal nieuwigheden ingevoerd met een duidelijke impact. Denken we meer bepaald aan de verandering van categorie die pas van kracht wordt na een drempeloverschrijding gedurende twee opeenvolgende jaren, of nog aan het feit dat de ongeveer 10.000 dochtervennootschappen van groepen van een bepaalde grootte niet langer kunnen worden uitgesloten uit de categorie van kleine vennootschappen.

Voormelde veranderingen, die betrekking hebben op een groot aantal vennootschappen, waren daarenboven slechts mogelijk mits invoering van een aantal overgangsmaatregelen.

De omzetting van een nieuwe richtlijn betreffende categorieën van vennootschappen en groepen en drempels is altijd een complexe aangelegenheid die de instemming van de sociale partners vereist. Maar ook deze keer kon deze richtlijn binnen een redelijke termijn en zo doeltreffend mogelijk worden omgezet, ondanks een vertraging zonder grote gevolgen en een aantal onvolkomenheden.

Deze bijdrage maakt een balans op van deze kwesties en beschrijft uitvoerig de grondslagen van de indeling in categorieën van vennootschappen en groepen, alsook de impact van de ingevoerde wijzigingen op de Belgische vennootschappen.

De wet en het bijhorend koninklijk besluit van 18 december 2015 tot omzetting van de boekhoudrichtlijn zorgen voor talrijke nieuwigheden in het boekhoudlandschap van de

Belgische Kleine en Middelgrote Ondernemingen (KMO's) die in het **zesde hoofdstuk** aan bod komen.

De Belgische KMO waarvan de categorie middelgrote nooit expliciet in de Belgische wetgeving werd ingevoerd en de wetgever dit ook anno 2016 niet doet, daar deze groep aan dezelfde boekhoudkundige verplichtingen wordt onderworpen als de grote vennootschappen. Wel wordt artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen, voortaan uitgebreid met een nieuw lid, welke een gloednieuwe vennootschapsvorm invoert: de microvennootschap. Het leeuwendeel van het Belgische KMO-landschap, ruim 83 %, ressorteert voortaan onder deze nieuwste microcategorie. Beweegredenen genoeg om daar dieper op in te gaan.

## XIV

### EXECUTIVE SUMMARY (NL)

Deze Belgische microvennootschap komt met haar eigen set aan boekhoudkundige verplichtingen de wereld in. De microvennootschap dient een balans, resultatenrekening en toelichting op te maken. Dit dient allemaal te gebeuren volgens de voorgeschreven verkorte microschemas. De toelichting is beperkt en bevat slechts vijf duidelijk omschreven staten. In de microtoelichting is nog slechts ruimte voor 1) de samengevatte waarderingsregels, 2) de staat van de vaste activa, 3) een overzicht van de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen, 4) een weergave van voorschotten verleend aan leden van het bestuursorgaan in het kader van garantieverplichtingen en 5) informatie betreffende eigen aandelen. Meer mag niet meer van Europa. Dit impliceert dat de sociale balans, die verder ongewijzigd blijft, niet langer deel uitmaakt van de toelichting, maar voortaan aanvullend behoort tot de informatie die overeenkomstig artikel 100 van het Wetboek van vennootschappen wordt neergelegd. Deze loskoppeling wordt dienovereenkomstig doorgetrokken voor de schemas van de kleine en grote vennootschappen. Naast de vereenvoudiging van deze beperkte microtoelichting is er nog een vereenvoudiging met betrekking tot de neerlegging en openbaarmaking. De jaarlijkse financiële overzichten (micromodel van de balans en micromodel van de resultatenrekening) moeten worden openbaargemaakt. Maar de microvennootschap wordt in België vrijgesteld van het opmaken en bijgevolg publiceren van het jaarverslag en dient geen commissaris aan te stellen. Ook de openbaarmakingskosten zijn aan microprijs. Deze openbaarmakingskosten worden evenwel vastgesteld op 35 euro, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde, voor de jaarrekening neergelegd volgens het "Micromodel van jaarrekening". De verplichting tot publicatie van de mededeling van de neerlegging van de jaarrekeningen in het Bijlagen tot het Belgisch Staatsblad wordt afgeschaft.

De Belgische kleine vennootschap maakt gebruik van dezelfde hierboven beschreven verkorte schemas voor balans en resultatenrekening. De toelichting is echter uitgebreider en omvat dan gevoelig meer staten. Met het oog op maximale harmonisatie werden een aantal staten die vóór 1 januari 2016 verplicht waren, geschrapt.

Afsluitend worden in dit hoofdstuk verschillende rubrieken van het actief en passief besproken omdat zij o.a. werden verplaatst (bv. oprichtingskosten), beperkt (bv. kosten van onderzoek en ontwikkeling), uitgebreid (bv. voorzieningen) of geactualiseerd (bv. vorderingen en schulden). Hetzij op enige andere wijze veranderingen ondergingen (*goodwill*, bestellingen in uitvoering).

Fundamenteel heeft de omzetting van de boekhoudrichtlijn de traditionele verhoudingen tussen het boekhoudrecht en het belastingrecht in België niet op de helling gezet. Deze blijven onderworpen aan het algemeen rechtsbeginsel dat in 1997 door het Hof van Cassatie werd geformuleerd, namelijk dat de fiscale behandeling, behoudens uitzonderingen, de boekhoudkundige behandeling volgt.

Aangezien er ten gevolge van de omzetting weinig wijzigingen werden aangebracht aan de boekhoudkundige waarderingsregels blijft de weerslag van de boekhoudkundige hervorming inzake belasting dus marginaal, zoals besproken in het **zevende hoofdstuk**. Die weerslag betreft hoofdzakelijk de gevolgen van de aanpassing van de definitie van kleine vennootschap in het vennootschapsrecht – en dan nog van slechts een deel van die aanpassing.

Onder invloed van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof neigt het Wetboek van de Inkomstenbelastingen er immers meer en meer naar om “kleine en middelgrote ondernemingen” die bepaalde belastingvoordelen kunnen genieten te definiëren op basis van de omvangscriteria van het boekhoudrecht, met name de criteria van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen. Maar zou de fiscale wetgever ten gevolge van de wijziging van die criteria, die het aantal kleine ondernemingen uitbreidt, een toename aanvaarden van het aantal vennootschappen dat in aanmerking komt voor de belastingvoordelen die gelden voor kleine en middelgrote ondernemingen?

Er werd een compromis op zijn Belgisch gevonden: de verhoging van de boekhoudkundige drempels wordt in principe gevolgd op fiscaal vlak maar de deconsolidatie niet. In de praktijk houdt dit in dat waar het Wetboek van de inkomstenbelastingen verwees naar artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen, het nu verwijst naar “artikel 15, §§ 1 tot 6” van het Wetboek van vennootschappen. Dit sluit dus uit dat paragraaf 7 van dit artikel op fiscaal vlak wordt toegepast, d.w.z. net die paragraaf die voorziet in deconsolidatie voor bepaalde verbonden vennootschappen, met name, behoudens uitzondering, de vennootschappen die niet als moedervenootschappen worden beschouwd. De meeste gewone dochtervennootschappen zullen dus op boekhoudkundig vlak, naargelang van hun eigen kenmerken, al dan niet worden ingedeeld als kleine vennootschappen terwijl ze op fiscaal vlak grote vennootschappen zullen blijven hoewel ze, afzonderlijk beschouwd, klein zijn, maar ze verbonden met andere vennootschappen de cijfercriteria samen met die andere vennootschappen overschrijden.

Bovendien verwijst het Wetboek van de inkomstenbelastingen voortaan ook naar het concept microvennootschap dat door de richtlijn werd ingevoerd (art. 15/1 W. Venn.) voor de toekenning van bepaalde nog grotere belastingvoordelen ten gunste van startende micro-ondernemingen.

Voor het overige onthouden we dat de regering ervoor heeft gekozen om, uitsluitend op fiscaal vlak, het begrip kosten van onderzoek te behouden als actiefbestanddeel dat over drie jaar of meer kan worden afgeschreven, en bijgevolg aanleiding kan geven tot een investeringsaftrek of belastingkrediet. Het “*substance over form*”-principe werd via de omzetting van de boekhoudrichtlijn niet als algemeen beginsel van het belastingrecht ingevoerd. Op fiscaal vlak zou nog een lichte weerslag kunnen voortvloeien uit bepaalde



verduidelijkingen die in het boekhoudbesluit werden ingevoerd, enerzijds op het gebied van voorzieningen en anderzijds op het vlak van de afschrijving van immateriële vaste activa.

In het **achtste hoofdstuk** wordt ingegaan op de impact van de invoering van de nieuwe ondernemingscategorieën, hun berekening en drempels in het nieuwe boekhoudrecht op het commissarismandaat- en verslag.

Op basis van de DVD van de Nationale Bank “Cijfergegevens uit de gestandaardiseerde jaarrekeningen” van oktober 2015 leiden de verhoogde criteria inzake jaaromzet en balanstotaal van de kleine vennootschappen opgenomen in artikel 15, § 1 van het Wetboek van vennootschappen tot een vermindering van 1.264 commissarismandaten in vennootschappen.

Tot 31 december 2015 stond er in dit artikel een uitzondering: indien het jaargemiddelde van het personeelsbestand van een vennootschap meer dan 100 werknemers bedroeg, was die vennootschap sowieso een grote vennootschap ongeacht haar jaaromzet en balanstotaal. De schrapping van deze uitzondering impliceert een daling van 67 commissarisopdrachten.

De impact van de toegenomen drempels voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van “groepen van beperkte omvang” op het aantal commissarisopdrachten is onmogelijk te berekenen, maar een ruwe schatting komt uit op 50 tot 60 Belgische groepen en 200 Belgische dochtervennootschappen van Belgische groepen. Wat de Belgische dochtervennootschappen van buitenlandse groepen betreft, zal dit van de nieuwe buitenlandse drempels afhangen.

De koppeling tussen de boekhouddrempels en de auditdrempels bleef behouden, alsook artikel 141, 2° van het Wetboek van vennootschappen, met name de verplichting om een commissaris aan te stellen in kleine vennootschappen die deel uitmaken van een groep die gehouden is een geconsolideerde jaarrekening op te stellen en te publiceren.

Informatie – waaronder de lijst van ondernemingen waarin de vennootschap een deelneming bezit en de sociale balans – maakt formeel geen deel uit van de toelichting bij de jaarrekening en dient overeenkomstig artikel 100 van het Wetboek van vennootschappen te worden neergelegd, *in casu* paragraaf 1, 6°/1 en 6°/2.

Het verslag van de commissaris moet “*een vermelding [bevatten] die aangeeft of de documenten die overeenkomstig artikel 100 moeten worden neergelegd zowel qua vorm als inhoud de door dit Wetboek verplichte informatie bevatten*” (art. 144, eerste lid, W. Venn. aangevuld met een nieuw 9°). De Commissie Normen voor de Beroepsuitoefening van het IBR heeft reeds een voorstel van definitie van de noties “qua vorm” en “qua inhoud” en van vermeldingen in het commissarisverslag met betrekking tot de neer te leggen documenten overeenkomstig artikel 100, § 1, 6°/1 en 6°/2 van het Wetboek van vennootschappen geformuleerd.

XVI

EXECUTIVE SUMMARY (NL)



Kleine vennootschappen met een ondernemingsraad mogen voortaan hun jaarrekening volgens een verkort schema bekendmaken (naar derden), maar ze zijn wel verplicht een jaarrekening volgens het volledig schema mee te delen aan de ondernemingsraad met mededelingsplicht aan de algemene vergadering. Noch de algemene vergadering, noch in voorkomend geval de commissaris, moet zich evenwel uitspreken over deze meegedeelde jaarrekening volgens het volledig schema.

De omzetting van de boekhoudrichtlijn betekent geenszins een “revolutie” op het vlak van audit en de rol van de commissaris. Er zijn veeleer enkele evoluties te onderscheiden, bijvoorbeeld inzake de omvang van de auditperimeter die met ongeveer een 2.000-tal mandaten is verkleind.

De boekhoudrichtlijn heeft als doelstelling de administratieve lasten voor kleine ondernemingen te vereenvoudigen en te verminderen. In het kader van de omzetting ervan in België heeft de wetgever geoordeeld dat deze doelstelling het best kon worden verwezenlijkt door de verworvenheden van het systeem van openbaarmaking aan de Balanscentrale te behouden omdat op grond van deze openbaarmaking het “*only once*”-beginsel kan worden nageleefd. De verplichting tot bekendmaking van de neerlegging in de bijlagen bij het Belgisch Staatsblad kon echter worden geschrapt, hetgeen een verlaging van de neerleggingskosten inhoudt. Voor het overige werd geopteerd voor een minimale omzetting, dat wil zeggen zonder veel verder te gaan dan de vereisten van de Europese regelgeving. Deze wijzigingen vormen het thema van het **negende hoofdstuk**.

Met betrekking tot de waarderingsgrondslagen en -methodes zijn er weinig belangrijke wijzigingen te melden. Het materialiteitsbeginsel werd uitdrukkelijk erkend, maar is enkel van toepassing op de presentatie en vermelding van informatie. Het beginsel van de voorrang van inhoud boven vorm is daarentegen niet terug te vinden in de teksten. Met betrekking tot de waardering blijft de Belgische wetgeving vasthouden aan de aanschaffingswaarde, maar er moesten wel een aantal wijzigingen worden ingevoerd ten aanzien van het geherwaardeerde bedrag, een verlenging van de periode waarover bepaalde immateriële vaste activa kunnen worden afgeschreven en een nieuwe definitie van de voorzieningen.

De rubrieken van de financiële overzichten hebben een aantal wijzigingen ondergaan. De belangrijkste wijzigingen zijn: het niet opnemen van de kosten van onderzoek, de mogelijkheid om de bestellingen in uitvoering en de ontvangsten vooruitbetalingen op bestellingen te compenseren, de invoering van een specifieke post voor de milieuvoorzieningen en in het bijzonder een nieuwe regeling voor de uitzonderlijke resultaten die vandaag de dag bekend staan als “eenmalige resultaten”. Deze wijzigingen hebben gevolgen voor de minimumindeling van het algemeen rekeningenstelsel (MAR). De tekst geeft een overzicht van de belangrijkste wijzigingen.

Meerdere toelichtingen bij het volledig schema worden gewijzigd of toegevoegd. Met betrekking tot twee aspecten gaat de nieuwe regeling verder dan de loutere omzetting van de richtlijn: een nieuwe toelichting over de aandeelhoudersstructuur en de informatie over edele metalen en kunstwerken aangehouden als geldbeleggingen. In het verkort schema had de Belgische wetgever niet het recht om informatie toe te voegen aan

wat volgt uit de richtlijn. Dit heeft tot gevolg dat de toelichting werd beperkt, hoewel meerdere gegevens gewoon naar elders werden verplaatst, dat wil zeggen in de balans, de resultatenrekening of zelfs de documenten die overeenkomstig artikel 100 van het Wetboek van vennootschappen samen met de jaarrekening moeten worden neergelegd. Wat de micro-ondernemingen betreft, zijn de schema's voor balans en resultaten simpelweg overgenomen van die van de kleine ondernemingen. De toelichting werd echter aanzienlijk beperkt. Het betreft een vereenvoudiging van de wetgeving, maar sluit vooral beter aan bij de praktijk.

In termen van consolidatie moeten we er eerst en vooral op wijzen dat de twee boekhoudrichtlijnen in één enkele tekst werden samengevoegd. Dit leidde niet tot grote wijzigingen in de Belgische wetgeving. Een aantal van deze wijzigingen zijn het gevolg van de wijziging van de teksten met betrekking tot de jaarrekening. En weer andere hebben betrekking op de consolidatietechniek. Het betreft vaak vrijstellingen die aan belang hebben verloren, gelet op de verworven kennis, bijvoorbeeld het proportioneel verwijderen van de resultaten, het groeperen van voorraden of het niet corrigeren van de fiscaliteit.

Ten slotte licht de tekst twee documenten toe die geen deel (meer) uitmaken van de jaarrekening, maar die samen met deze jaarrekening zullen worden meegedeeld en openbaar gemaakt. De sociale balans ondergaat geen inhoudelijke wijziging, maar aangezien de richtlijn het opnemen van deze balans in de toelichting bij het verkort schema verbiedt, heeft de Belgische wetgever ervoor gekozen om de kwestie afzonderlijk aan te pakken. De openbaarmaking van informatie over betalingen aan regeringen (land per land) is een vernieuwing. Het toepassingsgebied is beperkt tot grote ondernemingen die actief zijn in winningsindustrieën en in de exploitatie van oerbossen. Er moet evenwel aandacht worden besteed aan deze nieuwe verplichting omdat bepaalde lobbyisten hier veel belang aan hechten en voorstander zijn van een toekomstige aanzienlijke uitbreiding van het toepassingsgebied ervan.

De Europese boekhoudrichtlijn bepaalt de *boekhouddrempels* voor middelgrote en grote ondernemingen op Europees niveau, en “gedeeltelijk” voor micro- en kleine ondernemingen. In de buurlanden – zoals besproken in het **tiende hoofdstuk** – zijn ondernemingen (of groepen van ondernemingen) klein als die tenminste twee van de drie volgende waarden op twee opeenvolgende balansdata niet overtreffen:

## XVIII

	Omzet		Balanstotaal		Gemiddeld aantal werknemers	
	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw
	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €		
Europa, micro-	n/a	≤ 0.7	n/a	≤ 0.35	n/a	≤ 10
Europa, kleine	≤ 8.8	8 > < 12	≤ 4.4	4 > < 6	≤ 50	≤ 50
Duitsland	≤ 9.68	≤ 12	≤ 4.84	≤ 6	≤ 50	≤ 50
Frankrijk, commerciële	≤ 7.35	≤ 8	≤ 3.65	≤ 4	≤ 50	≤ 50
Frankrijk, niet commerciële	≤ 3.1	≤ 3.1	≤ 1.55	≤ 1.55	≤ 50	≤ 50
Frankrijk, eenpersoons Vennootschap	≤ 2	≤ 2	≤ 1	≤ 1	≤ 20	≤ 20
Nederland	≤ 8.8	≤ 12	≤ 4.4	≤ 6	≤ 50	≤ 50
Verenigd Koninkrijk	≤ £6.5	≤ £10.2	≤ £3.26	≤ £6.1	≤ 50	≤ 50
Luxemburg	≤ 8.8	≤ 8.8	≤ 4.4	≤ 4.4	≤ 50	≤ 50

Deze drempels zijn ook van toepassing voor de bepaling van de *wettelijke controleverplichting* voor alle ondernemingen die geen kleine (of micro-) onderneming zijn in alle buurlanden met uitzondering van in Frankrijk. Daar is de wettelijke controle verplicht op basis van de rechtsvorm. Voor naamloze en commanditaire vennootschappen is een wettelijke controle altijd verplicht; voor andere rechtsvormen zijn er hogere drempels en de hoogste zijn de boekhouddrempels voor kleine, niet-commerciële ondernemingen.

De invoering van een vereenvoudigd regime voor de boekhouding en het opstellen van de jaarrekening en het jaarverslag voor *micro-ondernemingen*, geïnspireerd op de niet-verplichte Europese richtlijn (2012/6/EU), verschilt. Duitsland, Frankrijk en Nederland hebben deze Europese richtlijn verschillend maar grotendeels ingevoerd. Luxemburg en het Verenigd Koninkrijk implementeerden deze richtlijn niet, deze laatste voerde wel een aparte standaard in voor de financiële verslaggeving door micro-ondernemingen.

Het **elfde hoofdstuk** maakt een eerste balans op van de wijze waarop de omzetting van de boekhoudrichtlijn in ons land heeft plaatsgevonden. Hierbij wordt in het bijzonder de nadruk gelegd op de achterliggende beweegredenen die aan de grondslag liggen van de door de wetgever gemaakte beleidskeuzes.

Er wordt stilgestaan bij de elementen van de omzetting die, vanuit een ondernemingsperspectief, als belangrijk kunnen worden aangemerkt. De volgende punten worden hierbij kort besproken: de overkoepelende doelstelling van administratieve lastenvermindering, de invoering van een algemene categorie van micro-ondernemingen, de verhoging van de drempelwaarden voor kleine ondernemingen, de niet-invoering van de categorie van middelgrote ondernemingen, de invoering van de groepen van beperkte omvang, de omslag van een geconsolideerde naar een enkelvoudige berekeningswijze en de verminderde neerleggingskost.

Daarnaast worden de uitdagingen die de omzetting biedt tegen het licht gehouden. Zo wordt ingegaan op het behoud van de sociale balans en de rapportering naar de ondernemingsraad toe in ondernemingen met meer dan honderd werknemers.

De hervorming vertrekt van wens om de aanpassingen in de eerste plaats te beperken tot wat nodig is voor een correcte omzetting van de richtlijn. Zo is het steeds de bedoeling van de wetgever en de sociale partners geweest om eerder een evolutie en modernisering dan een ware revolutie van het boekhoudrecht door te voeren. Dat de wetgever om dit te realiseren het unaniem van de sociale partners, verenigd binnen de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven, als leidraad heeft genomen, toont aan dat het gaat om een evenwichtig compromis waarin de verschillende stakeholders zich kunnen vinden.

XX

EXECUTIVE SUMMARY (NL)

Een belangrijk gevolg van de hervorming, ten slotte, is dat de boekhoudkundige verplichtingen voortaan beter worden afgestemd op de omvang van de ondernemingen wat de competitiviteit van onze ondernemingen enkel ten goede kan komen.

Deze publicatie werd nagelezen door een leescomité bestaande uit:

- Guido GIROULLE, lid van het College van de dienst voorafgaande beslissingen inzake fiscale zaken bij de FOD Financiën en lid van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen; en
- Laurence PINTÉ, vennoot van het advocatenkantoor LIEDEKERKE WOLTERS WAELEBROECK KIRKPATRICK, lid van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen en van de raad van bestuur van de Belgische afdeling van de *International Fiscal Association* (IFA). Zij is tevens docent aan de *Ecole Supérieure des Sciences Fiscales* (ESSF), waar zij doceert over bancaire fiscaliteit.

## EXECUTIVE SUMMARY (FR)

En guise d'**introduction**, il y a cinq principes comptables de base qui sont en passe d'évoluer sous l'effet de la directive comptable européenne 2013/34/UE du 26 juin 2013 et de sa transposition en droit belge:

- 1) Premier principe de base: la comptabilité est un outil d'information financière et de gestion

La comptabilité est une source essentielle d'information et un outil de gestion pour toute entreprise, quelle que soit sa taille.

La force de la comptabilité est plus que jamais confirmée, même au niveau des micro-entités – qui représentent 85 % de notre économie – pour lesquelles personne n'était favorable au passage à une comptabilité de caisse (*cash based*).

- 2) Deuxième principe de base: les comptes annuels sont une source d'information générale

Les comptes annuels sont bien plus qu'un simple résumé de la comptabilité. Les informations statistiques et macro-informations sont d'une importance fondamentale pour notre économie.

Pour les petites sociétés et les microsociétés, certains documents ont été supprimés des comptes annuels, mais doivent encore être déposés séparément. La perte d'information est donc limitée.

- 3) Troisième principe de base: la transparence est fondamentale et est assurée par la publication des comptes annuels

La publication des comptes annuels est stratégique, étant donné qu'elle permet la transparence à l'égard des partenaires économiques.

Cette publication est maintenue, car fondamentale pour nos entreprises et notre économie.

- 4) Quatrième principe de base: la fiscalité suit la comptabilité

Il existe depuis toujours un lien étroit entre la comptabilité et la fiscalité et ce lien a subi d'importants bouleversements engendrés par l'importance mondiale des IFRS pour les comptes des entreprises.

La fiscalité et la comptabilité demeurent néanmoins étroitement liées. La plus belle preuve en est le fait que la suppression des frais de recherche a nécessité des mesures fiscales afin de neutraliser cette modification comptable.

XXI

EXECUTIVE SUMMARY (FR)

- 5) Cinquième principe de base: l'audit crée la confiance et joue un rôle important dans la lutte contre la fraude

L'audit offre la garantie de chiffres fiables, limite en grande partie les risques de fraude fiscale ou sociale et permet d'identifier les risques et les faiblesses.

A l'heure actuelle, 6,7 % des sociétés sont auditées. Le relèvement des seuils réduit quelque peu le périmètre d'audit.

Dans le **deuxième chapitre**, nous situerons la directive comptable.

## XXII

Nous nous intéresserons tout d'abord au contexte de cette directive. La directive comptable prévoit un remplacement complet de la Quatrième Directive 78/660/CEE du Conseil du 25 juillet 1978 (comptes annuels simples), ainsi que de la Septième Directive 83/349/CEE du Conseil du 13 juin 1983 (comptes annuels consolidés) (à chaque fois dans leur dernière version), de sorte que toutes deux sont abrogées en vertu de l'article 52 de la directive comptable.

Nous procéderons ensuite à une analyse des éléments qui ont motivé le législateur réglementaire européen et du cadre général de la directive comptable. La directive comptable s'inscrit principalement dans le cadre de trois communications préalables de la Commission européenne. Premièrement, la communication « *Priorité aux PME – Un 'Small Business Act' pour l'Europe* » (25 juin 2008) qui reconnaît le rôle central joué par les PME dans l'économie de l'UE et vise à améliorer l'approche globale de l'esprit d'entreprise et à ancrer le principe « *Priorité aux PME* » dans la définition des politiques, depuis la réglementation jusqu'au service public. Deuxièmement, la communication « *Acte pour le marché interne* » (13 avril 2011) qui propose de simplifier la Quatrième Directive 78/660/CEE et la Septième Directive 83/349/CEE en ce qui concerne les obligations en matière d'information financière et de réduction des charges administratives, en particulier pour les PME. Troisièmement, la communication « *EUROPE 2020 – Une stratégie pour une croissance intelligente, durable et inclusive* » (3 mars 2010) qui vise à réduire les charges administratives, ainsi qu'à améliorer l'environnement des entreprises, en particulier pour les PME, et à encourager l'internationalisation de ces dernières.

Nous nous intéresserons ensuite de plus près au fait que la directive comptable est constituée à la fois de dispositions à transposer obligatoirement et d'options de transposition en droit national. Nous dresserons une liste non exhaustive des principales options dont les États membres disposent dans ce contexte.

Enfin, nous nous pencherons sur le délai dans lequel la directive comptable doit être transposée en droit belge, et sur les conséquences potentielles d'une transposition incorrecte ou tardive. Il apparaît que la directive comptable devait être transposée dans la législation nationale des États membres pour le 20 juillet 2015 au plus tard. Or, la transposition effective de la directive comptable en droit belge n'a été publiée au Moniteur belge que le 30 décembre 2015. A cet égard, il faut toutefois savoir qu'en Belgique, la majorité des modifications de loi ne sont applicables qu'aux exercices qui prennent

cours après le 31 décembre 2015, ce qui était d'ailleurs l'une des options prévues par la directive comptable. Étant donné que la Belgique a implémenté la directive comptable, cette dernière touche les particuliers par l'intermédiaire des mesures de transposition adoptées par la Belgique et un recours direct aux dispositions de la directive est superflu, sauf si les mesures de transposition sont incorrectes ou insuffisantes. Un recours direct aux dispositions de la directive comptable est toutefois encore possible lorsque les mesures nationales qui transposent correctement la directive, ne sont pas appliquées de manière telle qu'elles permettent d'atteindre le résultat visé par la directive comptable.

Le **troisième chapitre** se réfère au Mémoire aux Gouvernements (Elections mai 2014), dans lequel l'IRE a plaidé en faveur du maintien du périmètre d'audit pour les raisons suivantes :

- l'audit assure la fiabilité des chiffres et améliore la transparence. Celle-ci est nécessaire pour les entreprises, le personnel, les dispensateurs de crédit, les fournisseurs, le fisc, etc.
- l'audit limite grandement les risques de fraude fiscale ou sociale, ainsi que ceux de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme ; et
- l'audit permet d'identifier les risques et les faiblesses. Ceci oblige les entreprises à mieux se protéger et à s'améliorer de manière permanente.

Par conséquent, l'IRE a proposé de maintenir le périmètre d'audit tout en augmentant le seuil du chiffre d'affaires annuel à 8.000.000 euros et celui du total du bilan à 4.000.000 euros.

Quant à la modernisation du droit comptable, force est de constater que la dernière réforme majeure du droit comptable belge remonte à 1975. Depuis lors, hormis quelques adaptations relativement mineures, les principes comptables applicables en Belgique n'ont pas suivi les évolutions internationales alors même qu'un grand nombre de pays européens ont déjà modernisé leur législation en matière comptable. C'est pourquoi l'IRE a proposé notamment de :

- moderniser le droit comptable belge afin de l'aligner sur les meilleures pratiques internationales ;
- de donner une représentation correcte de leur situation financière et de leurs résultats se basant sur des critères économiques, sans tomber toutefois dans la complexité du référentiel IFRS ; et
- dissocier, le cas échéant, le droit comptable (qui doit être consacré à une représentation économique des résultats) du droit fiscal (destiné à établir la base taxable à l'impôt des sociétés).

Le 18 mars 2015, le Conseil Central de l'Economie (CCE) a rendu un avis unanime sur la transposition en droit belge de la directive comptable européenne. Pour cet avis – discuté au **quatrième chapitre** – le CCE s'est basé sur les propositions de modification de diverses lois et arrêtés d'exécution, telles qu'elles ont été préparées par la Commission des Normes Comptables (CNC), étant entendu que la CNC a élaboré pour les diverses options des propositions de texte dans lesquelles différentes alternatives sont parfois

présentées. L'avis du CCE se focalise donc, outre sur un certain nombre de considérations générales, sur le choix des options politiques les plus appropriées pour répondre aux intérêts respectifs des travailleurs, des employeurs et d'autres parties intéressées.

En ce qui concerne les limites qu'une société ne peut pas dépasser pour être considérée comme une petite société, le CCE a plaidé en faveur d'un relèvement des dites limites à concurrence des montants indexés. Le CCE a marqué son accord avec l'introduction dans le droit belge de la catégorie des microsociétés en tant que sous-catégorie des petites sociétés, mais a néanmoins demandé une simplification des définitions utilisées en matière de microsociétés. En ce qui concerne les moyennes sociétés, le CCE reste sur sa position de ne pas les reconnaître en tant que catégorie distincte. Le CCE estime également qu'il est important que les informations du modèle complet de comptes annuels soient toujours communiquées au conseil d'entreprise, même si une entreprise qui compte plus de 100 travailleurs ne doit plus automatiquement établir ses comptes annuels suivant le modèle complet.

En ce qui concerne les seuils en vue de l'établissement de comptes consolidés, le CCE a marqué son accord avec la proposition de la CNC concernant l'introduction de la notion de « groupe de taille réduite » et proposé un relèvement des critères actuels.

En ce qui concerne le dépôt et la publication des comptes annuels, le CCE a conseillé le maintien des obligations de publication actuelles auprès de la Centrale des bilans de la Banque nationale, eu égard à l'importance des comptes annuels en tant que source d'information pour nombre d'intéressés. Le CCE a néanmoins demandé la suppression de l'obligation de publier la mention de dépôt des comptes annuels au Moniteur belge, et des frais y afférents pour les entreprises, ainsi qu'un abaissement du prix du dépôt des comptes annuels auprès de la Centrale des bilans pour les microsociétés.

Aux termes de la directive comptable, le bilan social ne pourra plus faire partie du modèle abrégé de comptes annuels. Les partenaires sociaux, représentés au sein du CCE, ont plaidé explicitement en faveur du maintien de la situation actuelle en ce qui concerne le bilan social. Ils ont donc soutenu la proposition de la CNC de maintenir le bilan social pour le modèle complet et de demander le bilan social pour le modèle abrégé via l'article 100 du Code des sociétés. Le Gouvernement ne les a pas suivis et a décidé, pour des raisons de cohérence, de demander le bilan social via l'article 100 du Code des sociétés, à la fois pour le modèle complet et pour le modèle abrégé. Afin de maintenir la situation actuelle au niveau du bilan social en ce qui concerne sa discussion au sein des organes de concertation et son contrôle par les réviseurs d'entreprises, plusieurs amendements se sont révélés nécessaires lors des débats parlementaires.

Enfin, le CCE a étudié l'influence de la transposition de la directive comptable sur d'autres réglementations belges. En matière fiscale, le CCE a estimé qu'il appartient au législateur fiscal de déterminer pour chaque disposition fiscale qui renvoie à l'article 15 du Code des sociétés si les critères doivent être calculés sur base statutaire

## XXIV



ou consolidée. En ce qui concerne la nomination d'un commissaire, le CCE a estimé qu'il fallait maintenir la connexion entre les seuils d'audit et les seuils comptables. Les dispositions de l'article 141, 2° du Code des sociétés, aux termes desquelles un commissaire doit obligatoirement être nommé dans les petites sociétés qui font partie d'un groupe (belge ou étranger) qui est tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés, devraient, selon le CCE, également être maintenues.

Le Gouvernement s'est servi de l'avis du CCE comme d'un fil rouge en vue de la transposition de la directive et l'a exécuté quasiment dans sa totalité. Le CCE est satisfait d'avoir ainsi pu maintenir le compromis équilibré auquel il était parvenu.

L'histoire des catégories de sociétés et groupes, ainsi que des seuils les définissant, est une sorte de remake perpétuel du même film, avec bien entendu, à chaque fois, ses changements et ses innovations ; la dernière version, initiée par la directive comptable et transposée en droit belge le 18 décembre 2015 (*M.B.*, 30 décembre 2015), est cependant l'une des plus innovantes et fait l'objet du **cinquième chapitre**.

Qu'on en juge : une nouvelle catégorie de sociétés – celle des microsociétés – et plus de 300.000 sociétés qui, après migration, pourront en revêtir l'habit, taillé pour être plus léger.

Pour les catégories de sociétés et de groupes existantes, outre une augmentation des seuils d'un peu plus de 20 %, correspondant à l'inflation depuis leur dernière adaptation voilà bientôt 10 ans, on trouvera quelques nouveautés dont l'impact ne passera pas inaperçu – songeons notamment au changement de catégorie, qui n'interviendra qu'après deux années consécutives de franchissement des seuils, ou encore à la fin de l'exclusion de la catégorie des petites sociétés des filiales de groupes d'une certaine taille, qui concerne environ 10.000 sociétés.

Au surplus, ces changements, qui impliquent un nombre élevé de sociétés, ont nécessité la mise en place de mesures transitoires.

La transposition d'une directive en matière de catégories de sociétés et groupes et de seuils est toujours un exercice complexe, devant recueillir l'assentiment des partenaires sociaux ; il a pu, cette fois-ci encore, et malgré un retard sans grandes conséquences et quelques imperfections, être réalisé dans des délais corrects et de manière suffisamment efficace.

Cette contribution fait le point sur ces différentes questions, détaillant, pour l'occasion, les fondements du mécanisme des catégories de sociétés et groupes, ainsi que l'impact des changements apportés sur les sociétés belges.

La loi et l'arrêté royal correspondant du 18 décembre 2015 transposant la directive comptable sont à l'origine de nombreuses nouveautés dans le paysage comptable des

Petites et Moyennes Entreprises (PME) belges qui seront abordés au **sixième chapitre**.

La PME belge, sachant que la catégorie moyenne n'a jamais été explicitement introduite dans la législation belge et que le législateur ne le fera pas en 2016 non plus, puisque ce groupe d'entreprises est soumis aux mêmes obligations comptables que les grandes entreprises. L'article 15 du Code des sociétés comporte néanmoins un nouvel alinéa introduisant une toute nouvelle forme de société: la microsociété. L'immense majorité des PME belges, à savoir plus de 83 %, relève désormais de la nouvelle catégorie des microsociétés. Raison de plus pour s'y intéresser de plus près.

## XXVI

La microsociété belge fait son entrée dans le monde avec ses propres obligations comptables. La microsociété est tenue d'établir un bilan, un compte de résultats et une annexe. Le tout suivant les micro-schémas abrégés prescrits pour les microsociétés. L'annexe est réduite et ne comporte que cinq états clairement définis. On ne trouve ainsi plus dans l'annexe des microsociétés que 1) la description résumée des règles d'évaluation, 2) un tableau des immobilisations, 3) un aperçu des droits et engagements hors bilan, 4) une liste des avances allouées aux membres de l'organe de gestion dans le cadre d'obligations de garantie et 5) des informations concernant les actions propres. Ce sont là les seules informations que l'Europe admet dans l'annexe. Il s'ensuit que le bilan social – qui, pour le reste, est inchangé – ne fait plus partie de l'annexe, mais compte au nombre des informations à déposer conformément à l'article 100 du Code des sociétés. Cette dissociation est étendue par analogie aux modèles à utiliser par les petites et grandes sociétés. Outre cette annexe réduite, les obligations de dépôt et de publication ont également été simplifiées pour les microsociétés. Les états financiers annuels (micro-modèle de bilan et micro-modèle de compte de résultats des sociétés) doivent être publiés. La microsociété belge est toutefois dispensée d'établir et, par conséquent, de publier un rapport de gestion et ne doit pas désigner de commissaire. Les frais de publicité sont également réduits. Ces frais de publicité sont fixés à 35 euros, hors taxe sur la valeur ajoutée, pour les comptes annuels déposés selon le « micro-modèle de comptes annuels ». L'obligation de publier la mention de dépôt des comptes annuels aux Annexes du Moniteur belge est supprimée.

La petite société belge utilise les mêmes modèles abrégés décrits ci-dessus pour son bilan et son compte de résultats. L'annexe est toutefois plus étendue et comporte nettement plus d'états. En vue d'une harmonisation maximale, plusieurs états qui, avant le 1<sup>er</sup> janvier 2016, étaient obligatoires, ont été supprimés.

Pour clore ce chapitre, nous parlerons de diverses rubriques de l'actif et du passif qui ont été déplacées (p. ex. frais d'établissement), limitées (p. ex. frais de recherche et développement), étendues (p. ex. provisions), ou actualisées (p. ex. créances et dettes). Ou qui, d'une quelconque autre manière, ont subi des modifications (*goodwill*, commandes en cours d'exécution).

Fondamentalement, la transposition de la directive comptable n'a pas remis en cause les rapports traditionnels du droit comptable et du droit fiscal en Belgique. Ceux-ci restent régis par le principe général du droit, dégagé par la Cour de cassation en 1997, que le traitement fiscal suit le traitement comptable, sauf dérogation.

Comme les modifications des règles d'évaluation comptable à la suite de la transposition sont peu nombreuses, l'impact, dans la matière de l'imposition, de la réforme comptable reste donc marginal, tel que discuté au **septième chapitre**. Il concerne essentiellement les conséquences de l'adaptation de la définition en droit des sociétés de la petite société – et encore, d'une partie seulement de cette adaptation.

Sous l'influence de la jurisprudence constitutionnelle, le Code des impôts sur les revenus tend en effet de plus en plus à définir les « petites et moyennes entreprises » susceptibles de bénéficier de certains avantages fiscaux en fonction des critères de taille du droit comptable, à savoir ceux de l'article 15 du Code des sociétés. Or, à la suite de la modification de ces critères, qui étend le nombre de petites sociétés, le législateur fiscal allait-il accepter une augmentation du nombre de sociétés bénéficiaires des avantages fiscaux prévus pour les petites et moyennes entreprises ?

Un compromis à la belge a été trouvé : l'augmentation des seuils comptables est en principe suivie sur le plan fiscal, mais la déconsolidation, non. En pratique, là où le Code des impôts sur les revenus renvoyait à l'article 15 du Code des sociétés, il renvoie désormais à « l'article 15, §§ 1<sup>er</sup> à 6 », du Code des sociétés. Ceci exclut donc l'application, en matière fiscale, du paragraphe 7 de cet article 15, c'est-à-dire précisément de celui qui prévoit la déconsolidation pour certaines sociétés liées, à savoir, sauf exception, les sociétés qui ne sont pas à considérer comme sociétés mères. La plupart des simples filiales seront donc, sur le plan comptable, à classer ou non comme petites sociétés en fonction de leurs caractéristiques propres, tandis qu'elles demeureront des grandes sociétés sur le plan fiscal, même si isolément, elles sont petites, mais que, liées à d'autres sociétés, elles dépassent les critères chiffrés ensemble avec ces autres sociétés.

Par ailleurs, le Code des impôts sur les revenus fait désormais aussi référence au concept de microsociété, introduit par la directive (art. 15/1 C. Soc.), pour l'octroi, en faveur des micro-entreprises débutantes, de certains avantages fiscaux plus importants encore.

Pour le reste, on retiendra que le Gouvernement a choisi de maintenir, au niveau fiscal uniquement, la notion de frais de recherche en tant qu'actif amortissable en trois ans ou plus, susceptible dès lors de donner lieu à une déduction pour investissement ou un crédit d'impôt. Le principe « *substance over form* » n'a pas été introduit par la voie de la transposition comptable en tant que principe général du droit fiscal. Un léger impact, en matière fiscale, pourrait encore découler de certaines précisions introduites dans l'arrêté

comptable en matière de provision d'une part, et d'amortissement des immobilisations incorporelles d'autre part.

Dans le **huitième chapitre**, nous nous intéresserons à l'impact de l'introduction des nouvelles catégories d'entreprises, leur calcul et les seuils applicables dans le nouveau droit comptable au mandat et au rapport du commissaire.

Sur base du DVD de la Banque nationale « Données chiffrées des comptes annuels normalisés » d'octobre 2015, le relèvement des limites en matière de chiffre d'affaires annuel et de total du bilan des petites sociétés, telles que visées à l'article 15, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés, entraîne une réduction du nombre de mandats de commissaire dans les sociétés de 1.264 unités.

Jusqu'au 31 décembre 2015, cet article prévoyait une exception: si le nombre de travailleurs occupés par une société, en moyenne annuelle, dépassait 100, cette société était d'office considérée comme une grande société, indépendamment de son chiffre d'affaires annuel et du total de son bilan. La suppression de cette exception s'accompagne d'une réduction de 67 mandats de commissaire.

L'impact du relèvement des limites pour l'établissement des comptes annuels consolidés des « groupes de taille réduite » sur le nombre de mandats de commissaire est impossible à chiffrer mais, selon une estimation grossière, 50 à 60 groupes belges et 200 filiales belges de groupes belges seraient concernés. En ce qui concerne les filiales belges de groupes étrangers, l'impact dépendra des nouveaux seuils étrangers.

La connexion entre les seuils comptables et les seuils d'audit a été maintenue, de même que l'article 141, 2<sup>o</sup> du Code des sociétés, à savoir l'obligation de désigner un commissaire dans les petites sociétés qui font partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés.

Ces informations – dont la liste d'entreprises dans lesquelles la société possède une participation et le bilan social – ne font formellement pas partie de l'annexe aux comptes annuels et doivent être déposées conformément à l'article 100 du Code des sociétés, et plus précisément, en l'espèce, conformément à son paragraphe 1<sup>er</sup>, 6<sup>o</sup>/1 et 6<sup>o</sup>/2.

Le rapport du commissaire doit « *[comprendre] une mention indiquant si les documents à déposer conformément à l'article 100 reprennent, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, les informations requises par le présent Code* » (art. 144, alinéa premier, C. Soc. complété par un nouveau 9<sup>o</sup>). La Commission des normes d'exercice professionnel de l'IRE a déjà formulé une proposition de définition des notions “au niveau de la forme” et “au niveau du contenu” et des mentions à reprendre dans le rapport du commissaire concernant les documents à déposer conformément à l'article 100, § 1<sup>er</sup>, 6<sup>o</sup>/1 et 6<sup>o</sup>/2 du Code des sociétés.

## XXVIII

Les petites sociétés dotées d'un conseil d'entreprise peuvent désormais publier leurs comptes annuels selon un modèle abrégé (à l'intention des tiers), mais sont obligées de communiquer des comptes annuels établis selon le modèle complet au conseil d'entreprise, avec obligation de notification à l'assemblée générale. Ni l'assemblée générale, ni, le cas échéant, le commissaire, ne doivent toutefois se prononcer sur les comptes annuels qui leur sont communiqués selon le modèle complet.

La transposition de la directive comptable n'implique nullement une « révolution » au niveau de l'audit et du rôle du commissaire. On distingue, par contre, plusieurs évolutions, par exemple, en ce qui concerne l'étendue du périmètre d'audit qui a été réduit d'environ 2.000 mandats.

Les objectifs de la directive comptable sont la simplification et la réduction des charges administratives des petites entreprises. Dans sa transposition en Belgique, le législateur a considéré que la meilleure manière d'atteindre l'objectif était de préserver l'acquis du système de publication à la Centrale des bilans car il permet de respecter le principe « *only once* ». En revanche, l'obligation de publier une mention du dépôt dans les Annexes du Moniteur pouvait être supprimée ; ceci réduit les coûts de dépôt. Pour le reste, la transposition s'est faite *a minima*, c'est-à-dire sans aller bien au-delà de ce qu'exigent les textes européens. Ces changements constituent le thème du **neuvième chapitre**.

Peu de modifications importantes sont à signaler en ce qui concerne les principes et méthodes d'évaluation. Le principe d'importance relative a été expressément reconnu mais il reste limité aux questions de présentation et de communication d'informations. Par contre, le principe de primauté de la substance sur la forme n'est pas traduit dans les textes. En matière d'évaluation, le droit belge reste attaché à la valeur d'acquisition mais quelques modifications ont dû être introduites à propos de la valeur réévaluée, une extension de la période possible d'amortissement de certaines immobilisations incorporelles et une nouvelle définition des provisions.

Quelques innovations apparaissent dans les rubriques des états financiers. Les plus importantes sont : l'exclusion de la comptabilisation des frais de recherche, la possibilité de compenser les commandes en cours d'exécution et les acomptes reçus, l'introduction d'une rubrique spécifique pour les provisions environnementales et surtout un nouveau régime pour les résultats exceptionnels qui sont renommés aujourd'hui « résultats non récurrents ». Ces modifications ont des conséquences sur le Plan Comptable Minimum Normalisé (PCMN). Le texte passe en revue les principales modifications.

Plusieurs annexes du schéma complet sont modifiées ou ajoutées. Sur deux aspects, le nouveau régime va au-delà de la simple transposition de la directive : une nouvelle annexe sur la structure de l'actionariat et des informations sur les métaux précieux et œuvres d'art détenues comme placement de trésorerie. Dans le schéma abrégé, le législateur belge n'avait pas le droit d'ajouter des informations à ce qui découle de la

directive. Ceci a pour conséquence que l'annexe est allégée, bien que plusieurs données aient été simplement transférées ailleurs, c'est-à-dire dans le bilan, le compte de résultats voire même les documents à déposer avec les comptes annuels en vertu de l'article 100 du Code des sociétés. En ce qui concerne les micro-entreprises, les schémas de bilan et comptes de résultat sont purement et simplement copiés sur ceux des petites entreprises. Par contre, l'annexe est considérablement réduite. Ceci est une simplification en droit mais surtout se rapproche de la pratique.

En matière de consolidation, on note d'abord la fusion des deux directives comptables dans un seul texte. Celui-ci n'introduit pas de grandes modifications en droit belge. Certaines découlent de la modification des textes relatifs aux comptes annuels. D'autres sont relatives à la technique de consolidation. Il s'agit souvent de dérogations qui ont perdu leur importance vu l'expérience acquise, par exemple l'élimination proportionnelle des résultats, le regroupement des stocks ou le non-redressement de la fiscalité.

Enfin le texte commente deux documents qui ne font pas (plus) partie des comptes annuels mais qui seront communiqués et publiés avec ces comptes annuels. Le bilan social ne subit pas de modification quant au fond mais puisque la directive interdit de le faire figurer dans l'annexe du schéma abrégé, le législateur belge a préféré traiter de la question de façon distincte. L'information sur les paiements aux gouvernements (pays par pays) est une innovation. Le champ d'application est limité aux grandes entreprises actives dans le domaine des industries extractives et de l'exploitation des forêts primaires. Toutefois, il importe de prêter attention à cette obligation nouvelle compte tenu de l'importance qu'y attachent certains groupes de pression qui verraient bien une large extension de l'exigence dans l'avenir.

La directive comptable européenne fixe les *seuils comptables* pour les moyennes et grandes entreprises au niveau européen, et « en partie » pour les micro-entreprises et petites entreprises. Chez nos voisins – comme discuté au **dixième chapitre** – les entreprises (ou groupes d'entreprises) sont petites lorsqu'elles ne dépassent pas au moins deux des trois limites suivantes à deux dates de clôture consécutives:

XXX

EXECUTIVE SUMMARY (FR)

	Chiffre d'affaires		Total du bilan		Nombre de travailleurs occupés	
	Ancien	Nouveau	Ancien	Nouveau	Ancien	Nouveau
	Millions €	Millions €	Millions €	Millions €		
<b>Europe, micro-</b>	n/a	≤ 0.7	n/a	≤ 0.35	n/a	≤ 10
<b>Europe, petite</b>	≤ 8.8	8 > < 12	≤ 4.4	4 > < 6	≤ 50	≤ 50
<b>Allemagne</b>	≤ 9.68	≤ 12	≤ 4.84	≤ 6	≤ 50	≤ 50
<b>France, commerciale</b>	≤ 7.35	≤ 8	≤ 3.65	≤ 4	≤ 50	≤ 50
<b>France, non commerciale</b>	≤ 3.1	≤ 3.1	≤ 1.55	≤ 1.55	≤ 50	≤ 50
<b>France, unipersonnelle Société</b>	≤ 2	≤ 2	≤ 1	≤ 1	≤ 20	≤ 20
<b>Pays-Bas</b>	≤ 8.8	≤ 12	≤ 4.4	≤ 6	≤ 50	≤ 50
<b>Royaume-Uni</b>	≤ £6.5	≤ £10.2	≤ £3.26	≤ £6.1	≤ 50	≤ 50
<b>Grand-Duché de Luxembourg</b>	≤ 8.8	≤ 8.8	≤ 4.4	≤ 4.4	≤ 50	≤ 50

Ces seuils sont également d'application en vue de la détermination de l'*obligation légale de contrôle* applicable à toutes les entreprises qui ne sont pas des petites (ou micro-) entreprises, dans tous les pays voisins, à l'exception de la France. En France, le contrôle légal est obligatoire sur base de la forme juridique. Pour les sociétés anonymes et les sociétés commanditaires, un contrôle légal est toujours obligatoire; d'autres formes juridiques font quant à elles l'objet de seuils plus élevés, les plus élevés étant les seuils comptables applicables aux petites entreprises non commerciales.

L'introduction d'un régime simplifié pour la comptabilité et l'établissement des comptes annuels et du rapport de gestion des micro-entreprises, inspiré de la directive européenne non obligatoire (2012/6/UE), varie d'un pays à l'autre. L'Allemagne, la France et les Pays-Bas ont implémenté cette directive européenne différemment, mais ont transposé l'essentiel de ses dispositions. Le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume-Uni n'ont pas implémenté cette directive, mais ce dernier a néanmoins introduit une norme distincte d'information financière pour les micro-entreprises.

Le **onzième chapitre** constitue un premier bilan de la manière dont la transposition de la directive comptable s'est déroulée dans notre pays. A cet égard, nous mettrons tout particulièrement l'accent sur les motivations sous-jacentes qui ont poussé le législateur à faire les choix politiques qu'il a faits.

Nous nous intéresserons aux éléments de la transposition qui, depuis la perspective d'une entreprise, peuvent être considérés comme majeurs. A cet égard, nous commenterons brièvement les points suivants: l'objectif global de réduction des charges administratives, l'introduction d'une catégorie générale de micro-entreprises, l'augmentation des valeurs-seuils pour les petites entreprises, la non-introduction de la catégorie des moyennes entreprises, l'introduction des groupes de taille réduite, le passage d'une méthode de calcul sur base consolidée à une méthode de calcul sur base statutaire et les frais de dépôt réduits.

XXXI

EXECUTIVE SUMMARY (FR)

Nous examinerons ensuite de plus près les défis à relever suite à la transposition. Nous nous intéresserons ainsi au maintien du bilan social et du *reporting* au conseil d'entreprise dans les entreprises qui occupent plus de cent travailleurs.

La réforme est inspirée de la volonté de limiter dans un premier temps les adaptations à ce qui est nécessaire en vue d'une transposition correcte de la directive. L'intention du législateur et des partenaires sociaux a en effet toujours été de faire évoluer et de moderniser le droit comptable plutôt que de le révolutionner. Le fait que, pour y parvenir, le législateur a toujours suivi ce fil conducteur qui fait l'unanimité parmi les partenaires sociaux, réunis au sein du Conseil Central de l'Economie, prouve qu'il s'agit d'un compromis équilibré dans lequel les différentes parties prenantes peuvent s'y retrouver.

Enfin, une conséquence importante de la réforme est que les obligations comptables sont désormais mieux adaptées à la taille des entreprises, ce qui ne peut que profiter à la compétitivité de nos entreprises.

Cette publication a été relue par un comité de lecture composé de :

- Guido GIROULLE, membre du Collège du Service des décisions anticipées en matière fiscale qui fait partie du SPF Finances et membre de la Commission des Normes Comptables; et
- Laurence PINTE, associée du cabinet d'avocats LIEDEKERKE WOLTERS WAELBROECK KIRKPATRICK, membre de la Commission des Normes Comptables et du conseil d'administration de la branche belge de l'*International Fiscal Association* (IFA). Elle est chargée de cours à l'Ecole Supérieure des Sciences Fiscales (ESSF) où elle enseigne la fiscalité bancaire.



## EXECUTIVE SUMMARY (EN)

By way of **introduction**, five basic principles are inherent in accounting and are subject to evolution following the European accounting directive 2013/34/EU of 26 June 2013 and its transposition into Belgian law:

- 1) The first basic principle: accounting is a financial reporting and management tool.

Accounting is an essential source of information and a management tool for every undertaking, irrespective of its size.

The strength of accounting has now been more confirmed than ever, even for micro-entities, which account for 85 % of our economy, where no one supported the idea that micro-entities should switch to *cash-based* accounting

- 2) Second basic principle: annual financial statements are a general source of information.

Annual financial statements are more than a summary of the accounts. Statistical and macro-information are vitally important for our economy.

For small undertakings and micro-undertakings, certain documents have been removed from the annual financial statements but still have to be submitted separately. Therefore, the loss of information is limited.

- 3) Third basic principle: transparency is fundamental and is achieved through the publication of annual financial statements.

The publication of annual financial statements is strategically, since it permits transparency regarding economic partners.

This publication is maintained, which is fundamental for our undertakings and our economy.

- 4) Fourth basic principle: the tax system follows accounting.

Since long, a close link has been established between accounting and the tax system. This link has withstood far-reaching upheavals that brought about the worldwide importance of IFRS for company accounts.

The tax system and accounting remain closely linked. The best proof of this is the fact that the suppression of research costs made tax measures necessary in order to neutralise this accounting change.

XXXIII

EXECUTIVE SUMMARY (EN)

- 5) Fifth basic principle: auditing creates trust and plays an important role in the fight against fraud.

Auditing offers a guarantee of reliable figures, largely limits the risks of tax or social security fraud and makes it possible to identify the risks and weaknesses.

Currently, 6.7 % of the undertakings are being audited. The higher thresholds slightly reduce the auditing perimeter.

The accounting directive is covered in **Chapter 2**.

## XXXIV

First, the context of this directive is briefly examined. The accounting directive repeals the Fourth Directive 78/660/EEC of the Council of 25 July 1978 (annual financial statements), as well as the Seventh Directive 83/349/EEC of the Council of 13 June, 1983 (consolidated financial statements) (each in their last, modified version), so that both are withdrawn on the basis of Article 52 of the accounting directive.

Next, the motives of the European regulator are analysed, along with the general context of the accounting directive. The accounting directive can be set primarily in the context of three different, prior communications of the European Commission. First, the communication “*Think Small First – A ‘Small Business Act’ for Europe*” (25 June 2008), which recognises the central role played by small and medium-sized enterprises (SMEs) in the EU economy and aims to improve the overall approach to entrepreneurship and to anchor the “*Think Small First*” principle in the policy-making from regulation to public service. Second, the communication “*Single Market Act*” (13 April 2011), which aims to simplify the financial the Fourth Directive 78/660/EEC and the Seventh Directive 83/349/EEC, as regards financial information obligations and to reduce administrative burdens, in particular for SMEs. Third, the communication “*EUROPE 2020 – A European strategy for smart, sustainable and inclusive growth*” (3 March 2010), which proposes to reduce administrative burdens, and improve the business environment, in particular for SMEs, and to promote the internationalisation of SMEs.

A closer look is then taken at the fact that the accounting directive consists of both provisions whose transposition into national law is mandatory and others that are optional. A non-exhaustive list of the most important options open to member states in this context, is provided.

Finally, the chapter focuses on the deadline within which the accounting directive has to be transposed into Belgian law, including the possible consequences of an incorrect or late transposition. From this, it emerges that the accounting directive should have been transposed into national legislation no later than 20 July 2015, while the effective transposition of the accounting directive into Belgian law did not appear in the *Belgisch Staatsblad – Moniteur belge* (Belgian official journal) until 30 December 2015. However, it should be noted here that most of the legislative changes in Belgium are only applicable to fiscal years that start after 31<sup>st</sup> December 2015 anyway, which incidentally was one

of the options provided for in the accounting directive. Since Belgium has implemented the accounting directive, the accounting directive reaches private individuals via the transposition measures taken by Belgium, so there is no need to call directly on its provisions, unless the transposition measures are not correct or not sufficient. However, the possibility of calling directly on the provisions of the accounting directive is still open if the national measures properly transposing the directive are not applied in such a way as to achieve the aim of the accounting directive.

The **third Chapter** refers to the Memorandum to the Governments (Elections May 2014), in which the “*Instituut van de Bedrijfsrevisoren – Institut des Réviseurs d’Entreprises*” (IBR-IRE) (Belgian Institute of Registered Auditors) argued in favour of maintaining the current auditing perimeter for the following reasons:

- auditing ensures the reliability of figures and improves transparency. This is necessary for companies, staff, credit providers, suppliers, tax authorities, etc.
- auditing substantially limits the risks of tax or social security fraud as well as those of money laundering and the funding of terrorism; and
- auditing makes it possible to identify risks and weaknesses. This forces companies to better protect themselves and to constantly improve.

Consequently, the IBR-IRE has proposed maintaining the auditing perimeter while increasing the annual turnover threshold to 8.000.000 EUR and the balance sheet total threshold to 4.000.000 EUR.

With regard to the modernisation of accounting law, it should be noted that the last major reform of Belgian accounting law dates back to 1975. Apart from a few relatively minor adjustments, the accounting principles applicable in Belgium have since then not followed international developments, even though a great many European countries have already modernised their accounting legislation. This is why the IBR-IRE is proposing, in particular:

- to modernise Belgian accounting law so as to bring it in line with the best international practices;
- to give preference to the use of assessment methods that enable companies and associations to provide a faithful image of their financial situation and their performance on the basis of economic criteria, but without the complexity of the IFRS reference system; and
- if possible, to dissociate accounting law (which focusses on the representation of the accounting results) from tax law (which focusses on determining the tax base for corporate tax).

On 18 March 2015, the “*Centrale Raad voor het Bedrijfsleven – Conseil Central de l’Economie*” (CRB-CCE) (Central Business Council) issued a unanimous opinion on the transposition into Belgian law of the European accounting directive. This opinion is discussed in **Chapter 4**. The CRB-CCE based its opinion on the proposed modifications to various acts and implementing decrees as prepared by the “*Commissie voor Boekhoudkundige Normen – Commission des Normes Comptables*” (CBN-CNC)

(Accounting Standards Commission), whereby the CBN-CNC has drawn up various alternatives for different options. In addition to a number of general considerations, in its opinion, the CRB-CCE mainly focused on the choice of the most suitable policy options to meet the respective interests of employees, employers and other stakeholders.

Concerning the criteria of which not more than one may be exceeded in order for an undertaking to be considered a small undertaking, the CRB-CCE argued in favour of increasing the criteria to the indexed amounts. The CRB-CCE agreed with the introduction of micro-undertakings as a sub-category of small undertakings in Belgian law, but did request a simplification of the definitions used for micro-undertaking. For medium-sized undertakings, the CRB-CCE maintains its previous position not to recognise them as a separate category. Moreover, the CRB-CCE considers it important that the data from the full annual financial statements continue to be reported to the works council, even now that an undertaking with more than 100 employees no longer automatically has to draw up the full schedule of the annual financial statements.

As regards the thresholds for consolidated annual financial statements, the CRB-CCE agreed with the proposal from the CBN-CNC as regards the introduction of the term 'group of limited scope' and proposed an increase in the current criteria.

Concerning the filing and publication of the annual financial statements, the Council advised maintaining the current publication obligations with the Central Balance Sheet Office of the National Bank of Belgium, given the importance of annual financial statements as a source of information for a considerable number of stakeholders. The CRB-CCE did, however, request the abolition of the obligation to publish in the Belgian official journal the announcement of the filing of the annual financial statements and the hereby associated costs for undertakings, as well as, for micro-undertakings, a lowering of the costs of filing the annual financial statements with the Central Balance Sheet Office.

Further to the accounting directive, the social balance sheet could no longer be part of the abridged schedule of the annual financial statements. The social partners, represented in the CRB-CCE, expressly argued in favour of maintaining the existing situation as regards the social balance sheet. Therefore, they supported the CBN-CNC proposal that the social balance sheet should be maintained for the full schedule of the annual financial statements and should be requested for the abridged schedule via Article 100 of the Companies Code. The government did not follow this proposal and, for reasons of consistency, decided that the social balance sheet should be requested for both the full and the abridged schedules via Article 100 of the Companies Code. To maintain the current situation with the social balance sheet as regards discussions in the consultative bodies and monitoring by company auditors, a number of amendments proved necessary during the parliamentary discussions.

Finally, the CRB-CCE looked at the influence of the transposition of the accounting directive on other Belgian legislation. Concerning taxation, the CRB-CCE felt that it

XXXVI

EXECUTIVE SUMMARY (EN)

is up to the tax legislator to establish for each tax provision that refers to Article 15 of the Companies Code whether the criteria have to be calculated on a simple or on a consolidated basis. As regards the appointment of a statutory auditor, according to the CRB-CCE the link between the audit thresholds and accounting thresholds should be maintained. In the view of the CRB-CCE, the provision of Article 141, 2° of the Companies Code, according to which a statutory auditor has to be appointed in small undertakings that are part of a (Belgian or foreign) group that has to consolidate should also remain.

The government used the CRB-CCE's opinion as a guideline when transposing the directive and implemented it almost entirely. The CRB-CCE is satisfied that the balanced compromise that was reached, has thus been maintained.

The story of the categories of undertakings and groups, as well as the thresholds that define their size, is some sort of perpetual remake of the same movie, obviously each time accompanied with a number of changes and innovations; however, the most recent version, initiated by the accounting directive and transposed into Belgian law on 18 December 2015 (Belgian official journal 30 December 2015), is one of the most innovative and is addressed **in Chapter 5**.

Just imagine: a new category of undertakings – known as micro-undertakings – is being introduced and, after the transition, over 300,000 undertakings will be able to take up the structure of this new, lighter and customized category.

For existing categories of undertakings and groups a number of new elements with a clear impact were introduced, besides an increase in thresholds of just over 20 %, in line with inflation since the last adjustment of almost ten years ago. In particular, we think of the change of category, which will only take effect once the thresholds have been exceeded for two consecutive years, and the fact that around 10,000 subsidiaries of groups of a certain size will no longer be able to be excluded from the category of small undertakings.

In addition, these changes, which involve a substantial number of undertakings, necessitated the introduction of transitional measures.

The transposition of a new directive on categories of undertakings and groups and thresholds is always a complex matter that requires the agreement of the social partners; but also this time, the directive was transposed within a reasonable period and as effectively as possible, despite some delay without major consequences and a few imperfections.

This contribution presents an assessment of these issues and describes in detail the principles of the categorization of undertakings and groups, as well as the impact of the changes introduced by the Belgian undertakings.

The law and the related Royal Decree of 18 December 2015 transposing the accounting

XXXVII

EXECUTIVE SUMMARY (EN)

directive introduce numerous new elements to the accounting landscape of Belgian Small and Medium-sized Enterprises (SMEs) and is discussed in **Chapter 6**.

Belgian SMEs. The medium-sized category of the Small and Medium-sized Enterprises has never been explicitly introduced in Belgian legislation and the legislator is not doing so in the year 2016 either, as this group is subject to the same accounting requirements as large undertakings. However, Article 15 of the Companies Code is being extended to include a new subsection introducing a brand new form of undertaking: the micro-undertaking. The lion's share of the Belgian SME landscape, namely over 83%, now falls within this newest micro category. Reason enough to look at this in greater depth.

XXXVIII

EXECUTIVE SUMMARY (EN)

This Belgian micro-undertaking enters the world with its own set of accounting requirements. The micro-undertaking has to draw up a balance sheet, income statement and notes. All this has to be done in accordance with the prescribed abridged micro-version of the financial statements. The notes are limited and include just five clearly defined statements. In the micro notes, there is now just room for 1) the summarised valuation rules, 2) the statement of fixed assets, 3) an overview of off-balance-sheet rights and obligations, 4) an account of advances granted to members of the governing body in the context of guarantee obligations and 5) information on own shares. More information is not allowed by Europe. This implies that the social balance sheet, which remains unchanged, is no longer part of the notes, but is now a supplement to be included in the information as filed in accordance with Article 100 of the Companies Code. This decoupling is accordingly extended to the schedules used by small and large undertakings. In addition to the simplification of these abridged micro-notes, further simplification has been introduced with respect to the filing and publication. The annual financial statements (micro-model of the balance sheet and micro-model of the income statement) have to be published. However, in Belgium, micro-undertakings are exempted from having to draw up and hence publish the annual report and do not have to appoint a statutory auditor. The publication costs are correspondingly low, namely 35 EUR, excluding the value added tax, for annual financial statements filed in accordance with the "Micro-model of annual financial statements". The obligation to publish the announcement of the filing of the annual financial statements in the Annexes to the Belgian official journal has been abolished.

The Belgian small undertakings use the same abridged schedules of the balance sheet and income statement as described above. However, the notes are more extensive and therefore include considerably more statements. With a view to maximum harmonisation, a number of statements that were mandatory prior to 1st January 2016, have been deleted.

Finally in this chapter, various items of assets and liabilities in the balance sheet are discussed because they have been moved (e.g. formation costs), limited (e.g. research and development costs), extended (e.g. provisions) or updated (e.g. receivables and payables). Or they have undergone changes in other ways (goodwill, orders in progress).

Basically, the transposition of the accounting directive has not called into question the traditional relations between accounting law and tax law in Belgium. These are still governed by the general principle of law, emanating from the Court of Cassation in 1997, that tax treatment follows accounting treatment, unless an exception is made.

Only a few modifications have been made to the accounting valuation rules further to the transposition, so that the impact of the accounting reform as regards taxation remains marginal. The **seventh chapter** covers this topic. This impact mainly concerns the consequences of the adaptation of the company law definition of small undertaking – and even then, only part of this change is involved.

Under the influence of constitutional jurisprudence, the Income Tax Code increasingly tends to define ‘small and medium-sized undertakings’ likely to be eligible for certain tax benefits, on the basis of the size criteria laid down in accounting law, particularly those of Article 15 of the Companies Code. However, following the modification of these criteria, which increases the number of small undertakings, would the tax legislator accept an increase in the number of undertakings eligible for the tax benefits provided for small and medium-sized undertakings?

A Belgian-style compromise was found: the increase in the accounting thresholds is in principle followed as regards taxation, but deconsolidation is not. In practice, where the Income Tax Code formerly referred to Article 15 of the Companies Code, it now refers to « *Article 15, §§ 1 to 6* » of the Companies Code. This therefore excludes, for the purposes of taxation, the application of paragraph 7 of this Article 15, that is precisely the paragraph that provides for deconsolidation for certain affiliated companies, i.e. unless an exception is made, companies that are not to be considered parent companies. In accounting terms, therefore, most simple subsidiaries will or will not be classified as small undertakings depending on their own characteristics, while they will remain large undertakings for the purpose of taxation, even when, taken individually, they are small but, when affiliated to other undertakings, together with these other undertakings, they exceed the figures set in the criteria.

Moreover, the Income Tax Code henceforth refers to the concept of the micro-undertaking, which was introduced by the directive (Article 15/1 of the Companies Code), to grant certain even greater tax benefits in favour of start-up micro-undertakings.

Otherwise, it is worth noting that the Government has opted, solely in terms of taxation, to maintain the concept of research costs as an asset that can be depreciated over three years or more and is therefore likely to give rise to a deduction for investment or a tax credit. The “substance over form” principle has not been introduced through the accounting transposition as a general principle of tax law. Certain clarifications



introduced in the accounting decree regarding provisions on the one hand and the depreciation of intangible fixed assets on the other hand, could have a slight impact in terms of taxation.

**Chapter 8** looks at the impact of the introduction of the new undertakings categories, their calculation and thresholds in the new accounting law on the statutory auditor's mandate and the statutory auditor's report.

On the basis of the DVD from the National Bank "Figures from the standardised annual financial statements" of October 2015, it is found that the higher criteria for annual turnover and balance sheet total of small undertakings, included in Article 15, § 1 of the Companies Code, leads to a reduction of 1,264 auditor's mandates in companies.

Until 31<sup>st</sup> December 2015, this article included an exception: if the annual average of the workforce of an undertaking amounted to more than 100 employees, this was a large undertaking, irrespective of its annual turnover and balance sheet total. The abolition of this exception implies a decrease by 67 in the number of auditor's assignments.

The impact of the higher thresholds for the preparation of the consolidated financial statements of "groups of limited scope" on the number of auditor's assignments is impossible to calculate, but a rough estimate would amount to 50 to 60 Belgian groups and 200 Belgian subsidiaries of Belgian groups. As for the Belgian subsidiaries of foreign groups, this will depend on the new foreign thresholds.

The link between the accounting thresholds and the auditing thresholds was maintained, as was Article 141, 2° of the Companies Code, in particular the obligation to appoint a statutory auditor in small undertakings that are part of a group that is required to prepare and publish consolidated financial statements.

Information – including a list of undertakings in which the company holds a participation and the social balance sheet – are formally not part of the notes to the annual financial statements and should, under Article 100 of the Companies Code, be filed, *in casu* paragraph 1, 6°/1 and 6°/2.

The auditor's report should "[include] a statement indicating whether the documents that have to be filed in accordance with Article 100 contain the information required by this Code in terms of both form and content" (Article 144, paragraph 1 Companies Code, supplemented by a new 9°). The IBR-IRE Commission on Standards for Professional Practices has already put forward a proposal for the definition of the notes "in terms of form" and "in terms of content" and for the statements in the auditor's report relating to the documents to be filed in accordance with Article 100, § 1, 6°/1 and 6°/2 of the Companies Code.

XL

EXECUTIVE SUMMARY (EN)



From now on, small undertakings with a works council may report an abridged schedule of their annual financial statements (to third parties), but they are required to report the full schedule of the annual financial statements to the works council with duty of notification to the General Assembly. However, neither the General Meeting nor, if appropriate, the statutory auditor, has to express an opinion of the full schedule of the annual financial statements.

The transposition of the accounting directive does not in any way mean a ‘revolution’ in the field of auditing and the role of the statutory auditor. Rather, various evolutions can be identified, for example regarding the audit scope, which has been reduced by about 2,000 or so mandates.

The accounting directive aims to simplify and reduce the administrative burdens on small undertakings. When transposing this directive in Belgium, the legislator considered that the best way to achieve this aim was to preserve the system of publication at the Central Balance Sheet Office, as this makes it possible to respect the ‘only once’ principle. On the other hand, the obligation to publish the announcement of the filing of the annual financial statements in the Annexes of the *Belgisch Staatsblad – Moniteur belge* (Belgian official journal) could be abolished, which reduces filings costs. For the rest, a minimal transposition was opted for, *i.e.* without going beyond the requirements of the European regulations. The changes constitute the subject matter of **Chapter 9**.

With regard to the valuation principles and methods, there are few major modifications to be announced. The materiality principle was expressly acknowledged, but only applies the presentation and disclosure of information. However, the principle of substance over form is not reflected in the texts. Regarding valuation, Belgian legislation maintains the acquisition value, but certain modifications have had to be made regarding the revaluation value, an extension of the possible depreciation period for certain intangible assets and a new definition of provisions.

The items of the financial statements have undergone some changes. The main ones are: the non-inclusion in the accounts of the costs of research, the possibility to offset the orders in progress against the advance payments received on orders, the introduction of a specific item for environmental provisions and, in particular, a new regime for extraordinary results which today are known as “non-recurrent results”. These modifications have consequences for the *minimumindeling van het algemeen rekeningstelsel – plan comptable minimum normalise belge* (MAR-PCMN) (minimum standardised chart of accounts). The text summarizes the most important changes.

Several annexes to the full schedule of the annual financial statements have been modified or added. With regard to two aspects, the new regime goes beyond simply transposing the directive: *i.e.* a new annex of the shareholder structure and information on precious metals and works of art held as investments. In the abridged schedule, the Belgian legislator did not have the right to add information to what follows from the

directive. Consequently, the notes have been reduced, although a number of data have simply been transferred elsewhere, i.e. to the balance sheet, the income statement or even the documents to be filed along with the annual financial statements pursuant to Article 100 of the Companies Code. As for the micro-undertakings, the schedules for the balance sheet and income statement are simply copied from those used for small undertakings. However, the annex has been considerably reduced. This is not only a simplification of legislation, but also more consistent with practice.

As regards consolidation, the first aspect to note is that the two accounting directives were merged into a single text. This did not lead to major changes in Belgian law. Some of these changes result from the modification of the texts related to the annual financial statements. Others relate to the consolidation technique. In many cases, they concern exemptions which have lost in importance, given the experience acquired, such as the proportional elimination of results, the regrouping of stocks or the non-rectification of taxation.

Finally, the text comments on two documents that are not (are no longer) included in the annual financial statements but which will be reported and published with these annual financial statements. The social balance sheet is not modified in terms of its substance, but as the directive prohibits its inclusion in the notes to the abridged schedule, the Belgian legislator preferred to address the issue separately. The disclosure of payments to governments (country by country) is an innovation. The scope is limited to large companies operating in extractive industries and in the exploitation of natural forests. However, it is important to pay attention to this new requirement given the importance attached to it by some lobbyists who support a future significant extension of its scope.

The accounting directive defines the *accounting thresholds* for medium-sized and large undertakings at European level and ‘partially’ for micro- and small undertakings. In the neighbouring countries – as discussed in **Chapter 10** – undertakings (or groups of undertakings) are considered small if they do not exceed at least two of the following three values on two successive balance sheet dates:

XLII

EXECUTIVE SUMMARY (EN)

	Turnover		Balance sheet total		Average number of employees	
	Old	New	Old	New	Old	New
	Millions €	Millions €	Millions €	Millions €		
Europe, micro-	n/a	≤ 0.7	n/a	≤ 0.35	n/a	≤ 10
Europe, small	≤ 8.8	8 > < 12	≤ 4.4	4 > < 6	≤ 50	≤ 50
Germany	≤ 9.68	≤ 12	≤ 4.84	≤ 6	≤ 50	≤ 50
France, commercial	≤ 7.35	≤ 8	≤ 3.65	≤ 4	≤ 50	≤ 50
France, non-commercial	≤ 3.1	≤ 3.1	≤ 1.55	≤ 1.55	≤ 50	≤ 50
France, single person company	≤ 2	≤ 2	≤ 1	≤ 1	≤ 20	≤ 20
Netherlands	≤ 8.8	≤ 12	≤ 4.4	≤ 6	≤ 50	≤ 50
United Kingdom	≤ £6.5	≤ £10.2	≤ £3.26	≤ £6.1	≤ 50	≤ 50
Luxembourg	≤ 8.8	≤ 8.8	≤ 4.4	≤ 4.4	≤ 50	≤ 50

In all neighbouring countries, these thresholds also apply to the determination of the *statutory audit requirement* for all undertakings that are not small (or micro-) undertakings, with the exception of France. There, an audit is required by law on the basis of the legal form. For public limited companies and limited partnerships, a legal audit is always required; for other legal forms, there are higher thresholds and the highest thresholds are those for small, non-commercial undertakings.

The introduction of a simplified regime for the accounting and preparation of annual financial statements and the annual report for micro-*undertakings*, based on the non-mandatory European directive (2012/6/EU), differs. Germany, France and the Netherlands have introduced this European directive in different ways but to a large extent. Luxembourg and the United Kingdom have not implemented this directive, although the latter has introduced a separate standard for financial reporting by micro-undertakings.

The **eleventh chapter** makes an initial assessment of how the accounting directive has been transposed in Belgium. The emphasis is laid in particular on the underlying motives that are at the basis of the policy choices made by the legislator.

The elements of the transposition which, from a business perspective, may be considered important are also examined. The following points are briefly discussed: the overall aim of reducing administrative burdens, the introduction of a general category of micro-undertakings, the increase in the threshold values for small undertakings, the non-introduction of the category of medium-sized undertakings, the introduction of groups of limited size, the switch from a consolidated to a simple calculation method and the reduced filing cost.

In addition, the challenges posed by the transposition are examined. The preservation of the social balance sheet and the reporting to the works council in undertakings with more than a hundred employees, are analysed.

The reform results from a wish to limit the adjustments initially to what is necessary to correctly transpose the directive. The aim of the legislator and the social partners in accounting law has always been to bring about evolution and modernisation rather than an actual revolution. The fact that, in order to achieve this, the legislator has taken the unanimous opinion of the social partners, united within the Central Business Council, as a guideline, shows that this is a balanced compromise to which all the various stakeholders can agree.

Finally, one important consequence of the reform is that accounting requirements are from now on better adapted to the size of the undertakings, which can only benefit the competitiveness of our companies.

This publication has been reviewed by a reading committee consisting of:

- Guido GIROULLE, member of the Board at Ruling Office Finance Belgium and member of the Belgian Accounting Standards Commission; and
- Laurence PINTÉ, partner of the law firm LIEDEKERKE WOLTERS WAELEBROECK KIRKPATRICK, member of the Belgian Accounting Standards Commission as well as member of the board of the Belgian branch of the International Fiscal Association (IFA). She is a lecturer at the *Ecole Supérieure des Sciences Fiscales* (ESSF), where she teaches on taxation in the financial sector.

**INHOUDSTAFEL – TABLE DES MATIERES – TABLE OF CONTENTS**

<b>Woord vooraf</b>	<b>V</b>
<i>K. Peeters</i>	
<b>Avant-propos</b>	<b>VII</b>
<i>K. Peeters</i>	
<b>Executive summary (NL)</b>	<b>IX</b>
<b>Executive Summary (FR)</b>	<b>XXI</b>
<b>Executive Summary (EN)</b>	<b>XXXIII</b>
<b>Inhoudstafel – Table des matières – Table of contents</b>	<b>XLV</b>
<b>HOOFDSTUK 1 INLEIDING</b>	<b>1</b>
<b>CHAPITRE 1<sup>ER</sup> INTRODUCTION</b>	<b>1</b>
<i>D. Kroes</i>	
1.1. Eerste basisprincipe: de boekhouding is een financiële verslaggevings- en managementtool	2
1.2. Tweede basisprincipe: de jaarrekening is een algemene informatiebron	3
1.3. Troisième principe fondamental : la transparence est fondamentale et passe par la publication des comptes annuels	3
1.4. Quatrième principe fondamental : la fiscalité suit la comptabilité	4
1.5. Cinquième principe fondamental : l’audit crée la confiance et l’audit joue un rôle important dans la lutte contre la fraude	5
<b>HOOFDSTUK 2 SITUERING VAN DE EUROPESE BOEKHOUDRICHTLIJN 2013/34/EU</b>	<b>7</b>
<b>CHAPITRE 2 SITUATION DE LA DIRECTIVE COMPTABLE EUROPÉENNE 2013/34/UE</b>	<b>7</b>
<i>Drs. S. De Blauwe</i>	
2.1. Inleiding	8
2.2. Contextschets	8
2.3. Motivering van de Europese regelgever en algemeen kader	9
2.4. Bestaan van verplicht om te zetten bepalingen en opties tot omzetting in nationaal recht	10
2.4.1. Inleiding	10
2.4.2. Belangrijkste opties voorzien in de boekhoudrichtlijn tot omzetting in nationaal recht	11
2.5. Termijn van omzetting in het Belgisch recht en inwerkingtreding	12
2.5.1. Algemeen	12
2.5.2. Effectieve omzetting en inwerkingtreding in het Belgisch recht	12
2.5.3. Gevolgen voor een lidstaat van een laattijdige of niet-correcte omzetting van een Europese richtlijn	13
A. Algemeen	13
B. Mogelijke gevolgen voor België van de laattijdige of niet-correcte omzetting van de boekhoudrichtlijn	14
2.6. Besluit	15

XLV

INHOUDSTAFEL – TABLE DES MATIERES – TABLE OF CONTENTS

<b>HOOFDSTUK 3</b>	<b>VOORAFGAANDE BEZORGDHEDEN VAN HET IBR</b>	<b>17</b>
<b>CHAPITRE 3</b>	<b>PREOCCUPATIONS PREALABLES DE L'IRE</b>	<b>17</b>
	<i>V. Yangandi</i>	
3.1.	Maintien du périmètre d'audit actuel	18
3.1.1.	Introduction	18
3.1.2.	Pourquoi maintenir le périmètre d'audit ?	18
3.1.3.	Analyse	18
3.2.	Modernisation du droit comptable belge	20
3.2.1.	Introduction	20
3.2.2.	Propositions de l'IRE	20
3.2.3.	Analyse	20
<b>HOOFDSTUK 4</b>	<b>BESPREKING VAN HET ADVIES CRB 2015-0600 VAN DE CENTRALE RAAD VOOR HET BEDRIJFSLEVEN</b>	<b>23</b>
<b>CHAPITRE 4</b>	<b>DISCUSSION DE L'AVIS CCE 2015-0600 DU CONSEIL CENTRAL DE L'ECONOMIE</b>	<b>23</b>
	<i>K. Degroote &amp; A. Assez</i>	
4.1.	Inleiding	24
4.2.	Situering: vraag om advies aan de centrale raad voor het bedrijfsleven	24
4.5.	Drempels voor de enkelvoudige jaarrekening	28
4.5.1.	Drempels voor kleine vennootschappen	28
4.5.2.	Invoering van een bijzondere categorie van kleine vennootschappen: microvennootschappen	29
4.5.3.	Middelgrote vennootschappen	30
4.5.4.	Ondernemingen met meer dan 100 werknemers	30
4.6.	Drempels voor de geconsolideerde jaarrekening	31
4.7.	Neerlegging en openbaarmaking	32
4.8.	Sociale balans	33
4.9.	Invloed op fiscaliteit	35
4.10.	Invloed op audit	36
4.11.	Tot slot	38
<b>HOOFDSTUK 5</b>	<b>NIEUWE CATEGORIEEN VAN VENNOOTSCHAPPEN, GROEPEN EN DREPELS</b>	<b>39</b>
<b>CHAPITRE 5</b>	<b>NOUVELLES CATEGORIES DE SOCIETES, DE GROUPES ET DE SEUILS</b>	<b>39</b>
	<i>T. Dupont</i>	
5.1.	Notion de microsociétés, de petites et de grandes sociétés	40
5.2.	Notion de groupes de taille réduite et de grands groupes	42
5.3.	Seuils et modes de calcul	43
5.4.	Passage d'une catégorie à l'autre	53
5.5.	Entrée en vigueur et mesures transitoires	54
5.6.	Arbre de décision	55

XLVI

INHOUDSTAFEL – TABLE DES MATIERES – TABLE OF CONTENTS

**HOOFDSTUK 6 BOEKHOUDKUNDIGE NIEUWIGHEDEN VOOR KMO'S** **57**  
**CHAPITRE 6 NOUVEAUTES COMPTABLES POUR LES PME** **57**

*E. De Wielemaker*

6.1.	Microvennootschappen: verkorte balans en resultatenrekening, verkorte toelichting en openbaarmakingsverplichtingen	58
6.1.1.	Algemeen	58
6.1.2.	Balans van de microvennootschap	59
	A. Europa	59
	B. België	60
6.1.3.	Resultatenrekening van de microvennootschap	64
	A. Europa	64
	B. België	65
6.1.4.	Toelichting van de microvennootschap	67
6.1.5.	Openbaarmakingsverplichtingen van de microvennootschappen	71
6.2.	Kleine vennootschappen: wijzigingen aan de balans, resultatenrekening en toelichting	72
6.2.1.	Algemeen	72
6.2.2.	Balans van de kleine vennootschap	72
6.2.3.	Resultatenrekening van de kleine vennootschap	73
6.2.4.	Toelichting van de kleine vennootschap	74
6.2.5.	Openbaarmakingsverplichtingen van de kleine vennootschappen	79
6.3.	Nieuwigheden in enkele activa rubrieken (oprichtingskosten, kosten van onderzoek en ontwikkeling en goodwill, bestellingen in uitvoering en vorderingen) en passiva rubrieken (herwaarderingsmeerwaarden, voorzieningen en schulden)	81
6.3.1.	Actief	81
	A. Oprichtingskosten – niet langer onder vaste activa, wel vóór de activa	81
	B. Kosten van onderzoek & ontwikkeling	81
	b. Kosten van ontwikkeling – na 1 januari 2016 wel nog op balans	82
	C. Goodwill – krijgt maximale afschrijvingsduur van tien jaar	82
	D. Bestellingen in uitvoering – vooruitbetalingen – algemene uitzondering op het niet-compensatiebeginsel	82
	E. Vorderingen	83
6.3.2.	Passief	83
	A. Herwaarderingsmeerwaarden	83
	B. Voorzieningen	84
	C. Schulden	85

XLVII

INHOUDSTAFEL – TABLE DES MATIERES – TABLE OF CONTENTS

**HOOFDSTUK 7 FISCALE IMPACT IN BELGIE VAN DE OMZETTING VAN DE  
BOEKHOUDRICHTLIJN 2013/34/EU 87**

**CHAPITRE 7 IMPACT FISCAL EN BELGIQUE DE LA TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE  
COMPTABLE 2013/34/UE 87**

*M. De Wolf*

- 7.1. Rappel des principes applicables en matière de rapports du droit comptable  
et du droit fiscal belges 89
- 7.2. Distinction des entreprises selon leur taille 94
- 7.3. Frais de recherche et de développement 97
- 7.4. *Substance over form* ? 100
- 7.5. Autres impacts 102
- 7.6. Constance ou occasion manquée ? 103

**HOOFDSTUK 8 IMPACT VAN DE BOEKHOUDHERVORMING OP HET  
COMMISSARISMANDAAT EN -VERSLAG 105**

**CHAPITRE 8 IMPACT DE LA REFORME COMPTABLE SUR LE MANDAT ET LE  
RAPPORT DE COMMISSAIRE 105**

*D. Kroes & E. Vanderstappen*

- 8.1. Impact van de nieuwe ondernemingscategorieën, hun berekening en  
drempels op het commissarismandaat 106
- 8.1.1. Inleiding 106
- 8.1.2. Microvennootschappen 106
- 8.1.3. Kleine vennootschappen 106
- 8.1.4. Groepen van beperkte omvang 109
- 8.2. Impact op het commissarisverslag 110
- 8.2.1. Gewijzigde artikelen 144 en 100 van het Wetboek van vennoot-  
schappen 110
- 8.2.2. Vermeldingen in het commissarisverslag omtrent de  
overeenkomstig artikel 100 van het Wetboek van  
vennootschappen neer te leggen documenten 113
- 8.2.3. Controle van de kleine vennootschappen met een  
ondernemingsraad 115
- 8.3. Besluit 116

**HOOFDSTUK 9 OMZETTING VAN DE BOEKHOUDRICHTLIJN 2013/34/EU  
IN BELGISCH RECHT 117**

**CHAPITRE 9 TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE COMPTABLE 2013/34/UE  
EN DROIT BELGE 117**

*H. Olivier*

- 9.1. Aperçu général 118
- 9.1.1. La réglementation comptable dans son contexte 118
- 9.1.2. Les objectifs européens de la révision des directives comptables 119
- 9.2. Options du législateur belge dans la transposition 120
- 9.2.1. Transposition sans autres modifications fondamentales 120

XLVIII

INHOUDSTAFEL – TABLE DES MATIERES – TABLE OF CONTENTS



9.2.2.	Préservation des acquis du régime de publication à la Centrale des Bilans	120
9.2.3.	Rejet de certaines conséquences inappropriées en matière sociale	122
9.2.4.	Réduction des coûts de publication	123
9.3.	Modifications aux lois et arrêtés royaux	124
	A. Principes généraux de l'information financière	124
	B. Valeur historique et méthodes alternatives	126
	C. Ajustements à certains aspects des corrections de valeur (provisions et amortissements)	128
9.3.2.	Présentation et contenu des rubriques du bilan et du compte de résultats	129
	A. Frais d'établissement	129
	B. Exclusion des frais de recherche	130
	C. Créances remboursables par versements échelonnés	131
	D. Acomptes sur commandes	131
	E. Provisions pour risques et charges	132
	F. Produits et charges exceptionnels (non récurrents)	133
	G. Mention des employés dans la liste des bénéficiaires potentiels du bénéfice à distribuer	134
	H. Modifications aux schémas abrégés	134
	I. Comptes de liaison des succursales	134
9.3.3	Modifications à la liste des informations dans l'annexe des comptes annuels	135
	A. Trois catégories d'annexes	135
	B. Nouvelles annexes obligatoires découlant de la directive 2013/34/UE	136
	C. Modifications aux annexes existantes qui ne découlent pas directement de la directive	138
	D. Principales modifications apportées aux schémas abrégés	139
9.3.4.	Plan comptable minimum normalisé	140
	A. Modifications terminologiques	140
	B. Autres modifications	141
9.3.5.	Méthodes de consolidation	141
	A. Modifications parallèles aux comptes annuels	142
	B. Modifications spécifiques aux techniques de consolidation	143
9.3.6.	Nouveau régime du bilan social	144
	A. Contenu et contrôle du bilan social	145
	B. Contrôle du bilan social	145
	C. Approbation du bilan social	145
	D. Communication au conseil d'entreprise et publication du bilan social	146
9.3.7.	Rapport sur les paiements aux Gouvernements	146
	A. Entreprises soumises à l'obligation	147
	B. Contenu du rapport	148
	C. Approbation et publicité du rapport	150
9.3.8.	Conclusions	150

**HOOFDSTUK 10 VERGELIJKENDE STUDIE VAN DE GEKOZEN BOEKHOUDREMPELS  
IN DE BUURLANDEN 153**

**CHAPITRE 10 ETUDE COMPARATIVE DES SEUILS COMPTABLES CHOISIS  
DANS LES PAYS VOISINS 153**

*H. Blomme*

10.1. Inleiding	154
10.1.1. Wettelijke bepalingen in de Europese Unie	154
10.1.2. Nieuwe boekhoudrempels in de Europese boekhoudrichtlijn	154
10.1.3. Kleine ondernemingen in de Europese boekhoudrichtlijn	155
10.1.4. Micro-ondernemingen in de desbetreffende Europese richtlijn	156
10.1.5. Wettelijke controleplicht in de Europese boekhoudrichtlijn	156
10.2. Duitsland	157
10.2.1. Wettelijke bepalingen in Duitsland	157
10.2.2. Kleine ondernemingen in Duitsland	157
10.2.3. Micro-ondernemingen in Duitsland	158
10.3. Frankrijk	159
10.3.1. Wettelijke bepalingen in Frankrijk	159
10.3.2. Kleine ondernemingen in Frankrijk	159
10.3.3. Micro-ondernemingen in Frankrijk	160
10.3.4. Wettelijke controleplicht in Frankrijk	161
10.4. Nederland	162
10.4.1. Wettelijke bepalingen in Nederland	162
10.4.2. Kleine ondernemingen in Nederland	162
10.4.3. Micro-ondernemingen in Nederland	162
10.4.4. Wettelijke controleplicht in Nederland	163
10.5. Verenigd Koninkrijk	163
10.5.1. Wettelijke bepalingen in het Verenigd Koninkrijk	163
10.5.2. Kleine ondernemingen in het Verenigd Koninkrijk	163
10.5.3. Micro-ondernemingen in het Verenigd Koninkrijk	164
10.5.4. Wettelijke controleplicht in het Verenigd Koninkrijk	165
10.6. Luxemburg	165
10.6.1. Wettelijke bepalingen in Luxemburg	165
10.6.2. Kleine ondernemingen in Luxemburg	166
10.6.3. Micro-ondernemingen in Luxemburg	166

**HOOFDSTUK 11 BOEKHOUDHERVORMING EN ONDERNEMING: EEN EERSTE BALANS 167**  
**CHAPITRE 11 REFORME COMPTABLE ET ENTREPRISE : UN PREMIER BILAN 167**

*C. Darville-Finet & E. Peetermans*

11.1. Inleiding	168
11.2. Positieve aspecten: naar een vermindering van de administratieve en financiële lasten voor onze ondernemingen	169
11.2.1. Algemeen	169
11.2.2. Invoering van de micro-ondernemingen	170
11.2.3. Verhoging van de drempels voor kleine ondernemingen	172
11.2.4. Niet-invoering van de categorie van middelgrote ondernemingen	174

11.2.5. Invoering van de groepen van beperkte omvang	175
11.2.6. Van een geconsolideerde naar een enkelvoudige berekeningswijze	176
11.2.7. Verminderde neerleggingskost	176
11.3. Uitdagingen van de omzetting: sociale <i>status quo</i>	178
11.3.1. Ondernemingsraad: ondernemingen met meer dan 100 werknemers	178
11.3.2. Ongewijzigd behoud van de sociale balans	179
11.4. Toekomstperspectieven en besluit	181





# **HOOFDSTUK 1**

## **INLEIDING**

## **CHAPITRE 1<sup>er</sup>**

## **INTRODUCTION**

**D. KROES**

Voorzitter IBR  
Président IRE

1. Bij wijze van inleiding op dit boek omtrent de Europese boekhoudrichtlijn 2013/34/EU en de omzetting ervan in Belgisch recht zou ik willen wijzen op een vijftal basisprincipes die inherent zijn aan een boekhouding en het voorwerp zijn van evolutie naar aanleiding van voormelde omzetting.

### 1.1. EERSTE BASISPRINCIPE: DE BOEKHOUDING IS EEN FINANCIËLE VERSLAGGEVINGS- EN MANAGEMENTTOOL

2. De boekhouding is voor een onderneming een essentiële bron van informatie en een managementtool, ongeacht de omvang van de onderneming.

Het voeren van de boekhouding heeft als hoofddoel (en eindresultaat) het presenteren van synthesesdocumenten, zijnde de jaarrekening, bestaande uit een balans, een resultatenrekening en een toelichting. Zonder de afsluiting van het boekjaar af te wachten, kan de boekhouding regelmatig worden afgesloten. Deze afsluitingen “voeden” de partners van de onderneming (management, aandeelhouders, werknemers en bankiers) en de boekhouding vervult in dit verband een belangrijke informatieve rol.

De algemene boekhouding is niet louter de weerspiegeling van historische informatie, maar vormt ook de basis van een andere discipline: de managementrapportering. De managementrapportering is het verlengstuk van de algemene boekhouding. Een bedrijf kan niet zonder managementboekhouding.

De kracht van de boekhouding is meer dan ooit bevestigd, zelfs op het niveau van de micro-entiteiten. Op het niveau van de ondernemingen en hun stakeholders was niemand er voorstander van dat de micro-entiteiten, die 85 % van onze economie vertegenwoordigen, zouden overschakelen naar een *cash-based* boekhouding, naar de afschaffing van de resultatenrekening en zelfs van de boekhouding, of naar het verlies aan managementinformatie.

## 1.2. TWEEDE BASISPRINCIPE: DE JAARREKENING IS EEN ALGEMENE INFORMATIEBRON

3. De jaarrekening is meer dan een samenvatting van de boekhouding. Statistische en macro-informatie zijn van fundamenteel belang voor onze economie. Men kan zich afvragen waarom. Betrouwbare statistieken helpen ons bij het aangaan van de vele uitdagingen waaraan ons land wordt blootgesteld (ik denk aan investeringen en werkgelegenheid). Onze verschillende regeringen, ondernemingen, gewesten en gemeenschappen hebben absoluut nood aan statistische gegevens om weloverwogen beslissingen te nemen. De toelichting bij de jaarrekening in het bijzonder bevat (bijvoorbeeld) belangrijke informatie over personeel en opleiding (de beroemde “sociale balans”), investeringen en financiële participaties. De Nationale Bank van België en de Algemene Directie Statistiek van de FOD Economie spelen een belangrijke rol in het verzamelen, verwerken en verspreiden van cijfergegevens die onmisbaar zijn voor onze economie en het bedrijfsleven. Bij de uitvoering van hun taken steunen ze in het bijzonder op de jaarrekening.

Voor kleine vennootschappen en microvennootschappen werden bepaalde documenten uit de jaarrekening verwijderd, maar deze moeten nog wel afzonderlijk worden ingediend. Het verlies aan informatie is dus beperkt.

## 1.3. TROISIEME PRINCIPE FONDAMENTAL : LA TRANSPARENCE EST FONDAMENTALE ET PASSE PAR LA PUBLICATION DES COMPTES ANNUELS

4. La publication est stratégique puisqu’elle permet la transparence envers les partenaires économiques. Les banques ne feront pas crédit si elles ne disposent pas de comptes annuels statutaires, officiels et fiables. Pour une société, l’analyse de la situation financière des clients importants et des clients potentiels est un des éléments fondamentaux de la bonne gestion. Cette analyse s’appuie sur les comptes annuels. Sans comptes annuels, pas de transparence. Sans transparence, pas de confiance. Sans confiance, pas de croissance.

La publication des comptes est maintenue. La transparence est sauvegardée. C’est fondamental pour nos entreprises et notre économie.

#### 1.4. QUATRIEME PRINCIPE FONDAMENTAL : LA FISCALITE SUIV LA COMPTABILITE

**5.** Un lien étroit entre la comptabilité et la fiscalité existe depuis toujours et ce lien a résisté aux bouleversements profonds entraînés par la prégnance mondiale des normes IFRS sur les comptes des entreprises.

Notre système comptable belge est traditionnellement considéré comme relevant d'une approche macro-économique, doublée d'une forte inspiration fiscale et la relation forte existant entre comptabilité et fiscalité, qui a plusieurs raisons d'être, se traduit souvent de manière complexe dans le quotidien de nos entreprises. La question se pose alors de savoir si cette connexion comptabilité/fiscalité, telle qu'elle existe aujourd'hui, est durable, est tenable.

4

INTRODUCTION

La connexion comptabilité/fiscalité est à la fois simple et complexe mais est parfois déconnectée de la réalité économique, ce qui soulève des interrogations quant à son caractère pérenne.

Les règles comptables impactent la fiscalité. La base imposable est dérivée des comptes annuels et les traitements comptables entraînent des conséquences sur le calcul de l'impôt et, de cause à effet, sur les recettes fiscales de l'Etat. Les entreprises ont la possibilité d'utiliser certaines options fiscales qui viendront modifier la présentation de leurs comptes annuels.

La fiscalité et la comptabilité restent liées. En témoigne le fait que la suppression de l'activation des frais de recherche a nécessité des mesures fiscales, dans le but de neutraliser l'impact fiscal de ce changement comptable. Une simplification de la fiscalité est plus que souhaitable et une réflexion sur la modernisation de la comptabilité doit être menée.



1.5. CINQUIEME PRINCIPE FONDAMENTAL : L'AUDIT CREE LA  
CONFIANCE ET L'AUDIT JOUE UN ROLE IMPORTANT DANS LA  
LUTTE CONTRE LA FRAUDE

6. L'audit a les fonctions suivantes :

- L'audit assure la fiabilité des chiffres et améliore la transparence. Celle-ci est nécessaire pour les entreprises, le personnel, les dispensateurs de crédit, les fournisseurs, le fisc, etc. ;
- L'audit limite grandement les risques de fraude fiscale ou sociale et de blanchiment de capitaux ; et
- L'audit permet d'identifier les risques et les faiblesses ; ceci oblige les entreprises à mieux se protéger et à s'améliorer de manière permanente.

Aujourd'hui, 6,7 % des entreprises sont contrôlées. Avec les nouveaux seuils, le périmètre d'audit recule légèrement. Ce recul n'est pas dramatique mais il ne s'inscrit pas dans la logique de transparence et de lutte contre la fraude.

L'Europe est source de contradictions. Elle demande plus de transparence mais oblige également les états membres à réduire les informations à reprendre dans les comptes annuels.

Dans l'implémentation de la directive, la Belgique a adopté une approche pragmatique afin d'éviter une révolution comptable qui aurait eu de grandes conséquences en matière de fiscalité, de transparence et de fiabilité. Mais cette transposition ne peut être qu'une étape. Il existe encore des améliorations à apporter à la comptabilité.



## **HOOFDSTUK 2**

### **SITUERING VAN DE EUROPESE BOEKHOUDRICHTLIJN 2013/34/EU**

## **CHAPITRE 2**

### **SITUATION DE LA DIRECTIVE COMPTABLE EUROPEENNE 2013/34/UE**

#### **DRS. S. DE BLAUWE**

Adviseur juridische zaken IBR

Wetenschappelijk medewerker ICCI

Doctorandus en wetenschappelijk medewerker KU Leuven

## 2.1. INLEIDING

7. In dit hoofdstuk zal de situering van de boekhoudrichtlijn 2013/34/EU worden besproken. Hiertoe zal eerst kort de context van deze richtlijn worden geschetst om daarna over te gaan tot de motivering van de Europese regelgever en het algemeen kader van de richtlijn. Vervolgens zal worden uiteengezet dat de richtlijn bestaat uit zowel verplicht om te zetten bepalingen als opties tot omzetting in nationaal recht. Ten slotte vormt het onderwerp van de termijn van omzetting in het Belgisch recht van de richtlijn, inclusief de mogelijke gevolgen van haar niet-correcte of laattijdige omzetting, het sluitstuk van dit hoofdstuk.

8

SITUATION DE LA DIRECTIVE COMPTABLE EUROPEENNE 2013/34/UE

## 2.2. CONTEXTSCHETS

8. Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad <sup>(1)</sup> (hierna: “boekhoudrichtlijn”) verscheen op 29 juni 2013 in het *Publicatieblad van de Europese Unie*.

Aangezien de boekhoudrichtlijn de Vierde Richtlijn 78/660/EEG van de Raad van 25 juli 1978 <sup>(2)</sup> (enkelvoudige jaarrekening), alsmede de Zevende Richtlijn 83/349/EEG van de Raad van 13 juni 1983 <sup>(3)</sup> (geconsolideerde jaarrekening) (weliswaar telkens in hun laatst gewijzigde versie) vervangt, worden zij luidens artikel 52 van de boekhoudrichtlijn ingetrokken.

<sup>(1)</sup> Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, *Pb.L.* 29 juni 2013, afl. 182, 19, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=NL>.

<sup>(2)</sup> Vierde Richtlijn 78/660/EEG van de Raad van 25 juli 1978 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g), van het Verdrag betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen, *Pb.L.* 14 augustus 1978, afl. 222, 11 <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31978L0660:NL:PDF>.

<sup>(3)</sup> Zevende Richtlijn 83/349/EEG van de Raad van 13 juni 1983 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g) van het Verdrag betreffende de geconsolideerde jaarrekening, *Pb.L.* 18 juli 1983, afl. 193, 1, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31983L0349:NL:PDF>.

### 2.3. MOTIVERING VAN DE EUROPESE REGELGEVER EN ALGEMEEN KADER

9. Uit de overwegingen van de boekhoudrichtlijn blijkt dat deze richtlijn in eerste instantie kadert in de mededeling van de Europese Commissie met als titel “*Denk eerst klein – Een “Small Business Act” voor Europa*”, zoals vastgesteld op 25 juni 2008 <sup>(4)</sup> en herzien op 23 februari 2011 <sup>(5)</sup>. In desbetreffende mededeling wordt onder meer:

- erkend dat kleine en middelgrote ondernemingen (KMO’s) een centrale plaats in de economie van de Europese Unie innemen; en
- beoogd de algehele aanpak ten aanzien van het ondernemerschap te verbeteren en het “*Think Small First*” (“denk eerst klein”)-principe in het hele beleid, van regelgeving tot dienstverlening, te verankeren. Dit impliceert dat bij het opstellen van wetgeving rekening wordt gehouden met het feit dat deze wetgeving in principe tevens zal gelden voor kleine entiteiten.

Daarnaast kan de boekhoudrichtlijn eveneens worden gezien als zijnde een voortvloeisel van de mededeling van de Europese Commissie met als titel “*Akte voor de interne markt*”, zoals vastgesteld op 13 april 2011 <sup>(6)</sup>. Deze akte heeft een driedelige doelstelling voor ogen, met name:

- de vereenvoudiging van de voormelde Vierde Richtlijn 78/660/EEG van de Raad van 25 juli 1978 wat de voorschriften voor financiële verslaglegging (enkelvoudige jaarrekening) betreft;
- de vereenvoudiging van de voormelde Zevende Richtlijn 83/349/EEG van de Raad van 13 juni 1983 wat de voorschriften voor financiële verslaglegging (geconsolideerde jaarrekening) betreft; en
- de vermindering van de administratieve lasten, in het bijzonder voor kmo’s.

Overigens heeft de Europese Commissie zich wederom in de mededeling met als titel “*EUROPA 2020 – Een strategie voor slimme, duurzame en inclusieve groei*”, zoals vastgesteld op 3 maart 2010 <sup>(7)</sup>, uitgesproken voor het verminderen van de administratieve lasten, het verbeteren van het ondernemingsklimaat, in het bijzonder voor KMO’s, en het bevorderen van de internationalisering van KMO’s. Op haar beurt heeft de

<sup>(4)</sup> Mededeling van de Europese Commissie van 25 juni 2008: “Denk eerst klein” – Een “Small Business Act” voor Europa”, COM(2008) 394 definitief, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52008DC0394&from=EN>.

<sup>(5)</sup> Mededeling van de Europese Commissie van 23 februari 2011: “Evaluatie van de “Small Business Act” voor Europa”, COM(2011) 78 definitief, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011DC0078&from=EN>.

<sup>(6)</sup> Mededeling van de Europese Commissie van 13 april 2011: “Akte voor de interne markt. Twaalf hefboomen voor het stimuleren van de groei en het versterken van het vertrouwen . Samen werk maken van een nieuwe groei”, COM(2011) 206 definitief, [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009\\_2014/documents/com/com\\_com\(2011\)0206/\\_com\\_com\(2011\)0206\\_nl.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2011)0206/_com_com(2011)0206_nl.pdf).

<sup>(7)</sup> Mededeling van de Europese Commissie van 3 maart 2010: “EUROPA 2020 – Een strategie voor slimme, duurzame en inclusieve groei”, COM(2010) 2020 definitief, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:2020:FIN:NL:PDF>.

Europese Raad van 24 en 25 maart 2011 <sup>(8)</sup> in diezelfde zin maatregelen aangekondigd ter verbetering van de productiviteit, met name door het verminderen van de administratieve rompslomp en het verbeteren van de regelgeving voor KMO's.

Overweging (10) van de boekhoudrichtlijn verduidelijkt nog dat de richtlijn ervoor dient te zorgen dat de voorschriften voor kleine ondernemingen overal in de Europese Unie grotendeels uniform zijn. Om onevenredige administratieve lasten op die ondernemingen te vermijden, moet aan de lidstaten uitsluitend worden toegestaan om enkele informatieverplichtingen door middel van bijkomende toelichtingen, naast de verplichte vermeldingen voor te schrijven (*cf. supra*, “denk eerst klein”-principe). Wel moet het voor de lidstaten steeds mogelijk zijn om aan middelgrote en grote ondernemingen voorschriften op te leggen die verder gaan dan de minimumvoorschriften die bij deze richtlijn zijn voorgeschreven.

10

SITUATION DE LA DIRECTIVE COMPTABLE EUROPEENNE 2013/34/UE

## 2.4. BESTAAN VAN VERPLICHT OM TE ZETTEN BEPALINGEN EN OPTIES TOT OMZETTING IN NATIONAAL RECHT

### 2.4.1. Inleiding

**10.** Zoals doorgaans bij de Jaarrekeningrichtlijnen, bevat ook de boekhoudrichtlijn zowel een aantal bepalingen die lidstaten verplicht dienen om te zetten in de nationale regelgeving als een aantal opties waarbij aan de lidstaten de vrijheid wordt gelaten hiervan al dan niet gebruik te maken.

Het fenomeen van opties waarvan de lidstaten al dan niet gebruik kunnen maken vindt zijn oorsprong <sup>(9)</sup> in een belangrijke doelstelling van de Europese Unie, namelijk het tot stand brengen van een interne markt, waar harmonisatie van de financiële verslaggeving in dit verband een niet-onbelangrijke rol vervult. De harmonisatie is gesteund op artikel 44, lid 3, sub (g) E.G.-Verdrag <sup>(10)</sup> waarin wordt verwezen naar de gelijkwaardigheid van de bescherming van de aandeelhouders en derden. Het doel van de harmonisatie is derhalve niet de uniformiteit van de regelgeving maar wel de *gelijkwaardigheid* en de *vergelijkbaarheid* van de door de ondernemingen gepubliceerde financiële informatie. Er dient te worden opgemerkt dat wellicht meer belang werd gehecht aan de erkenning van gelijkwaardigheid dan aan de realisatie van een echte vergelijkbaarheid. Vandaar dat de Jaarrekeningrichtlijnen talrijke opties bevatten. Teneinde de jaarrekeningen toch vergelijkbaar te maken wordt in een aantal gevallen in een bijkomende openbaarmaking in de toelichting voorzien. Deze openbaarmaking maakt het evenwel niet mogelijk de jaarrekeningen zonder meer te vergelijken.

<sup>(8)</sup> Begeleidende nota van de Europese Raad van 20 april 2011: “Conclusies – 24/25 maart 2011”, EUCO 10/1/11 REV 1, CO EUR 6, CONCL 3, <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10-2011-REV-1/nl/pdf>.

<sup>(9)</sup> K. VAN HULLE, N. LYBAERT en J.-P. MAES, *Handboek boekhoud- en jaarrekeningrecht*, Brugge, die Keure, 2015, p. 77-78.

<sup>(10)</sup> Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap (Geconsolideerde Versie Amsterdam).

## 2.4.2. Belangrijkste opties voorzien in de boekhoudrichtlijn tot omzetting in nationaal recht

11. De boekhoudrichtlijn voorziet in tal van opties en laat zo ruimte voor de lidstaten om hier al dan niet, naar eigen behoefte, gebruik van te maken. De volgende belangrijkste opties kunnen worden onderscheiden in de boekhoudrichtlijn (niet-exhaustieve lijst):

- invoering van de categorie van “micro-ondernemingen” (art. 3, punt 1 boekhoudrichtlijn);
- invoering van de categorie van “middelgrote ondernemingen”, met mogelijkheden om specifieke bepalingen in te voeren inzake de financiële verslaggeving van deze categorie van ondernemingen (zoals ook reeds in Vierde Richtlijn 78/660/EEG) (art. 3, punt 3 boekhoudrichtlijn);
- bepaling van drempelwaarden voor de categorieën “kleine ondernemingen” en “kleine groepen” die de drempelwaarden van de boekhoudrichtlijn overschrijden, maar deze mogen evenwel niet hoger zijn dan de maximale drempelwaarden vastgelegd in de boekhoudrichtlijn (art. 3, punt 2 *in fine* en punt 5 *in fine*);
- invoering van de categorieën “kleine groepen”, “middelgrote groepen” en “grote groepen” (art. 3, punten 5, 6 en 7 boekhoudrichtlijn);
- eis dat moederondernemingen hun drempelwaarden niet op individuele basis maar op geconsolideerde basis berekenen (art. 3, punt 12 boekhoudrichtlijn);
- eis dat verbonden ondernemingen hun drempelwaarden op geconsolideerde of op geaggregeerde basis berekenen indien dergelijke ondernemingen zijn opgericht met als enig doel de verslaggeving van bepaalde informatie te ontwijken (art. 3, punt 12 *in fine* boekhoudrichtlijn); en
- vrijstelling voor “micro-ondernemingen” van de verplichting hun jaarrekening te publiceren, op voorwaarde dat de in de jaarrekening vervatte balansinformatie behoorlijk en overeenkomstig de toepasselijke regels van de nationale wetgeving wordt neergelegd bij ten minste één door de betrokken lidstaat aangewezen bevoegde autoriteit (art. 36 boekhoudrichtlijn).

Voor een diepgaande analyse en bespreking van de gekozen opties in het Belgisch recht kan worden verwezen naar het vervolg van deze publicatie.

## 2.5. TERMIJN VAN OMZETTING IN HET BELGISCH RECHT EN INWERKINGSTREDING

### 2.5.1. Algemeen

12. Uiterlijk tegen 20 juli 2015 diende de richtlijn in de nationale regelgeving te worden omgezet.

Artikel 53, punt 1 van de boekhoudrichtlijn bepaalt immers het volgende:

*“1. De lidstaten doen de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen in werking treden om uiterlijk op 20 juli 2015 aan deze richtlijn te voldoen. Zij stellen de Commissie daarvan onverwijld in kennis.  
De lidstaten kunnen bepalen dat de in de eerste alinea bedoelde bepalingen eerst van toepassing zijn op financiële overzichten voor de boekjaren die beginnen op 1 januari 2016 of gedurende het kalenderjaar 2016. (...)”*  
(eigen onderlijning).

De regels vervat in de boekhoudrichtlijn zullen derhalve voor het eerst van toepassing zijn in de nationale regelgeving, ofwel op datum van inwerkingtreding van de nieuwe nationale wetgeving, ofwel op jaarrekeningen voor boekjaren die beginnen op 1 januari 2016 of gedurende het kalenderjaar 2016.

### 2.5.2. Effectieve omzetting en inwerkingtreding in het Belgisch recht

13. Op 30 december 2015 verscheen in het *Belgisch Staatsblad*:

- de wet van 18 december 2015 tot omzetting van Richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013 van het Europees Parlement en van de Raad betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad; en
- het koninklijk besluit van 18 december 2015 tot omzetting van Richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013 van het Europees Parlement en van de Raad betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad.

Richtlijn 2013/34/EU is niet van toepassing op vzw's en stichtingen. Op de dag van de CBN van 18 november 2015 drukte Minister van Justitie Koen GEENS evenwel de wens uit om de wijzigingen aangebracht door de omzetting van Richtlijn 2013/34/EU aan het stelsel van de vennootschappen ook uit te breiden naar de vzw's en de stichtingen.

De effectieve omzetting in het Belgisch recht van de boekhoudrichtlijn is derhalve iets meer dan vijf maanden laattijdig gebeurd, terwijl het merendeel van de wetwijzigingen



in België sowieso pas van toepassing zijn op de boekjaren die een aanvang nemen na 31 december 2015 <sup>(11)</sup>. De laattijdige omzetting van de boekhoudrichtlijn in het Belgisch recht heeft derhalve niet geleid tot het opschuiven van de datum waarop aan de verplichtingen opgelegd door de richtlijn moet worden voldaan.

### 2.5.3. Gevolgen voor een lidstaat van een laattijdige of niet-correcte omzetting van een Europese richtlijn

14. Voor de volledigheid kan er nog worden uiteengezet wat de mogelijke gevolgen zijn voor een lidstaat in geval van een laattijdige of niet-correcte omzetting van een Europese richtlijn <sup>(12)</sup>.

#### A. Algemeen

15. In tegenstelling tot een Europese verordening heeft de inwerkingtreding van een Europese richtlijn in principe geen rechtstreekse gevolgen voor de interne rechtsorde van de lidstaten. Daarvoor dienen de richtlijnen te worden omgezet in nationaal recht <sup>(13)</sup>. Deze omzetting wordt door de lidstaten verricht en behelst het aannemen van nationale maatregelen om de door de richtlijn voorgeschreven resultaten te kunnen bereiken. De nationale autoriteiten moeten deze maatregelen aan de Europese Commissie mededelen.

In principe moeten richtlijnen binnen een door de instellingen vastgestelde termijn worden omgezet (tussen 6 maanden en 2 jaar). Na het verstrijken van deze termijn:

- kan de Europese Commissie het Europees Hof van Justitie verzoeken de betreffende staten te veroordelen (indien een in dit verband gewezen arrest niet wordt uitgevoerd, kan een lidstaat opnieuw worden veroordeeld en kan een boete worden opgelegd);
- heeft het Europees Hof van Justitie eveneens aanvaard om, onder bepaalde voorwaarden, particulieren de mogelijkheid te bieden een schadevergoeding te eisen voor slecht (*i.e.* niet-correct) of laattijdig omgezette richtlijnen (arrest FRANCOVITCH en BONIFACI van 19 november 1991 <sup>(14)</sup>); en
- is het Europees Hof van Justitie van oordeel dat richtlijnen een rechtstreekse werking hebben (d.w.z. dat particulieren zich daarop voor de rechter kunnen beroepen).

<sup>(11)</sup> Met uitzondering van de artt. 15, § 2; 15/1, § 2 en 16, § 2, tweede lid W. Venn., zoals ingevoerd door deze wet, die voor één keer niet van toepassing zijn op het eerste boekjaar dat een aanvang neemt na 31 december 2015 (*cf.* art. 54, lid 1 wet 18 december 2015). Voor dat welbepaald boekjaar heeft de wet een overgangsregeling voorzien.

<sup>(12)</sup> De analyse die volgt is ontleend aan de officiële website van de Europese Unie: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=uriserv:114527>. Voor meer diepgaande informatie hieromtrent, *cf.*: K. LENAERTS en P. VAN NUFFEL, *Europees recht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, p. 593-609, nrs. 769-788.

<sup>(13)</sup> HvJ C-102/79, *Commissie v. België*, *Jur.* 1980, I, 1474, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:61979CJ0102&from=NL>, r.o. 12.

<sup>(14)</sup> HvJ gevoegde zaken C-6/90 en C-9/90, *Francoovich en Bonifaci v. Italië*, *Jur.* 1991, I, 5403, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=97140&pageIndex=0&doclang=nl&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=651479>.

Europese richtlijnen hebben na het verstrijken van de omzettingstermijn verticale (tegen een overheidsinstantie) rechtstreekse werking. Dit betekent dat particulieren voor de rechter de tekst tegen de lidstaten kunnen invoeren. Richtlijnen hebben echter geen horizontale directe werking (particulieren kunnen voor de rechter de tekst niet tegen andere particulieren invoeren) <sup>(15)</sup>.

Het Europees Hof van Justitie <sup>(16)</sup> heeft evenwel meerdere voorwaarden vastgesteld waaraan moet zijn voldaan voordat een particuliere persoon zich ten aanzien van de rechter op een richtlijn kan beroepen:

- de bepalingen van de richtlijn moeten onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn; en
- de richtlijn werd niet-correct omgezet in het nationaal recht binnen de vooropgestelde termijnen.

*B. Mogelijke gevolgen voor België van de laattijdige of niet-correcte omzetting van de boekhoudrichtlijn* <sup>(17)</sup>

**16.** Zoals reeds aangehaald (*cf. supra*, nr. 12), bevat de boekhoudrichtlijn niet enkel een datum waartegen de lidstaten hun nationale bepalingen moeten wijzigen (*i.e.* 20 juli 2015), maar tevens een datum vanaf wanneer de gewijzigde bepalingen moeten worden toegepast (*i.e.* eerst van toepassing op financiële overzichten voor de boekjaren die beginnen op 1 januari 2016 of gedurende het kalenderjaar 2016). Hierdoor kan de boekhoudrichtlijn vóór de tweede datum geen verplichtingen doen ontstaan die de nationale rechterlijke instanties moeten afdwingen <sup>(18)</sup>.

Zodra het interne recht aan de boekhoudrichtlijn uitvoering verleent (wat *in casu* is gebeurd), bereikt deze richtlijn de particulieren via de door de lidstaat genomen omzettingsmaatregelen en is een rechtstreeks beroep op haar bepalingen overbodig <sup>(19)</sup>, tenzij de omzettingsmaatregelen niet correct of ontoereikend zijn <sup>(20)</sup>. Een rechtstreeks beroep op de bepalingen van de boekhoudrichtlijn staat evenwel nog open wanneer de nationale

<sup>(15)</sup> HvJ C-152/84, *Marshall v. Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority*, *Jur.* 1984, I, 737, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:61984CJ0152&from=NL>, r.o. 49-50; art. 249, derde lid E.G.-Verdrag: “Een richtlijn is verbindend ten aanzien van het te bereiken resultaat voor elke lidstaat waarvoor zij bestemd is, doch aan de nationale instanties wordt de bevoegdheid gelaten vorm en middelen te kiezen”.

<sup>(16)</sup> *Cf.* bijv. HvJ C-41/74, *van Duyn v. Home Office*, *Jur.* 1974, I, 1338, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:61974CJ0041&from=NL>, r.o. 12; HvJ C-148/78, *Ratti*, *Jur.* 1978, I, 1631, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:61978CJ0148&from=NL>, r.o. 22; HvJ C-44/84, *Hurd v. Jones*, *Jur.* 1986, I, 47, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:61984CJ0044&from=EN>, r.o. 47.

<sup>(17)</sup> *Cf.* K. LENAERTS en P. VAN NUFFEL, *Europees recht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, p. 598, nr. 775.

<sup>(18)</sup> *Cf.* HvJ C-316/93, *Vaneetveld v. Le Foyer SA*, *Jur.* 1994, I, 778, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:61993CJ0316&from=EN>, r.o. 18-19.

<sup>(19)</sup> *Cf.* HvJ C-270/81, *Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. v. Finanzamt für Verkehrsteuern te Hamburg*, *Jur.* 1982, I, 2772, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:61981CJ0270&from=FR>, r.o. 24-26.

<sup>(20)</sup> *Cf.* HvJ gevoegde zaken C-253/96 t.e.m. 258/96, *Kampelmann e.a.*, *Jur.* 1997, I, 6923, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:61996CJ0253&from=EN>, r.o. 42-45.

maatregelen die de richtlijn naar behoren omzetten niet zodanig worden toegepast dat het met de boekhoudrichtlijn beoogde resultaat wordt bereikt <sup>(21)</sup>.

## 2.6. BESLUIT

17. Voorgaande analyse heeft duidelijk gemaakt dat op grond van artikel 52 van de boekhoudrichtlijn 2013/34/EU, zowel de Vierde Richtlijn 78/660/EEG van de Raad van 25 juli 1978 (enkelvoudige jaarrekening), als de Zevende Richtlijn 83/349/EEG van de Raad van 13 juni 1983 (geconsolideerde jaarrekening) (weliswaar telkens in hun laatst gewijzigde versie) werden ingetrokken en volledig vervangen werden door de boekhoudrichtlijn 2013/34/EU.

Verder bleek dat de boekhoudrichtlijn vooral kan worden gekaderd in drie verschillende voorafgaandelijke mededelingen van de Europese Commissie. Ten eerste de mededeling “*Denk eerst klein – Een “Small Business Act” voor Europa*” (25 juni 2008), waarin wordt erkend dat kmo’s een centrale plaats innemen in de economie van de EU en waarin wordt beoogd de algehele aanpak ten aanzien van het ondernemerschap te verbeteren en het “*Think Small First*”-principe in het hele beleid, van regelgeving tot dienstverlening, te verankeren. Ten tweede de mededeling “*Akte voor de interne markt*” (13 april 2011) die als doel heeft de vereenvoudiging van Vierde Richtlijn 78/660/EEG en de Zevende Richtlijn 83/349/EEG wat de voorschriften voor financiële verslaglegging betreft, alsook de vermindering van de administratieve lasten, in het bijzonder voor kmo’s te bewerkstelligen. Ten derde de mededeling “*EUROPA 2020 – Een strategie voor slimme, duurzame en inclusieve groei*” (3 maart 2010), waarin wordt geijverd voor het verminderen van de administratieve lasten, het verbeteren van het ondernemingsklimaat, in het bijzonder voor kmo’s, en het bevorderen van de internationalisering van kmo’s.

Er werd duidelijk dat, zoals doorgaans bij de Jaarrekeningrichtlijnen, ook de boekhoudrichtlijn zowel een aantal bepalingen bevat die lidstaten verplicht dienen om te zetten in de nationale regelgeving als een aantal opties bevat waarbij aan de lidstaten de vrijheid wordt gelaten hiervan al dan niet gebruik te maken.

Tot slot werd uitgeklaard dat de boekhoudrichtlijn tegen uiterlijk 20 juli 2015 in de nationale regelgeving diende te worden omgezet, terwijl de effectieve omzetting van de boekhoudrichtlijn in het Belgisch recht pas op 30 december 2015 in het *Belgisch Staatsblad* is verschenen. Hierbij dient evenwel in ogenschouw te worden genomen dat het merendeel van de wetwijzigingen in België sowieso pas van toepassing zijn op de boekjaren die een aanvang nemen na 31 december 2015, wat overigens ook een keuzemogelijkheid was voorzien in de boekhoudrichtlijn. Aangezien België de boekhoudrichtlijn heeft geïmplementeerd, bereikt de boekhoudrichtlijn de particulieren via de door België genomen omzettingsmaatregelen en is een rechtstreeks beroep op haar bepalingen overbodig, tenzij de omzettingsmaatregelen niet correct of ontoereikend zijn.

<sup>(21)</sup> Cf. HvJ C-62/00, *Marks & Spencer plc v. Commissioners of Customs & Excise*, Jur. 2002, I, 6348, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:62000CJ0062&from=EN>, r.o. 27.

Een rechtstreeks beroep op de bepalingen van de boekhoudrichtlijn staat echter nog open wanneer de nationale maatregelen die de richtlijn naar behoren omzetten niet zodanig worden toegepast dat het met de boekhoudrichtlijn beoogde resultaat wordt bereikt.

## **HOOFDSTUK 3**

### **VOORAFGAANDE BEZORGDHEDEN VAN HET IBR**

## **CHAPITRE 3**

### **PREOCCUPATIONS PREALABLES DE L'IRE**

#### **V. YANGANDI**

Conseiller Affaires juridiques IRE  
Collaborateur scientifique ICCI

## 3.1. MAINTIEN DU PERIMETRE D'AUDIT ACTUEL

### 3.1.1. Introduction

18. La Belgique était tenue de procéder à la transposition de la directive 2013/34/UE du 26 juin 2013 <sup>(1)</sup> (« la directive comptable ») avant le 20 juillet 2015. Une transposition minimaliste aurait pu engendrer une diminution considérable du nombre d'entités contrôlées, ce qui aurait pu s'avérer très néfaste pour l'économie belge.

### 3.1.2. Pourquoi maintenir le périmètre d'audit ?

19. Dans son Mémoire aux Gouvernements (Elections mai 2014) <sup>(2)</sup>, l'IRE a plaidé en faveur du maintien du périmètre d'audit pour les raisons suivantes :

- l'audit assure la fiabilité des chiffres et améliore la transparence. Celle-ci est nécessaire pour les entreprises, le personnel, les dispensateurs de crédit, les fournisseurs, le fisc, etc. ;
- l'audit limite grandement les risques de fraude fiscale ou sociale, ainsi que ceux de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme ; et
- l'audit permet d'identifier les risques et les faiblesses. Ceci oblige les entreprises à mieux se protéger et à s'améliorer de manière permanente.

Par conséquent, l'IRE a proposé de maintenir le périmètre d'audit tout en augmentant le seuil du chiffre d'affaires annuel à 8.000.000 euros et celui du total du bilan à 4.000.000 euros.

### 3.1.3. Analyse

20. La directive comptable du 26 juin 2013 contraignait les Etats membres à transposer en droit national les dispositions qui y étaient reprises. Cette transposition devait se faire au plus tard le 20 juillet 2015, les dispositions devant s'appliquer pour la première fois aux exercices commençant le 1<sup>er</sup> janvier 2016 ou ultérieurement <sup>(3)</sup>. Lors de la transposition de la directive comptable, plus de 90 options existaient pour les Etats membres. Dans ce contexte, l'IRE a plaidé en faveur du maintien du système de contrôle légal des comptes en Belgique.

<sup>(1)</sup> Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, *JOUE*, 26 juin 2013, L 182, p. 19.

<sup>(2)</sup> Le Mémoire aux Gouvernements est disponible sur : [https://www.ibr-ire.be/fr/l\\_institut/actualites/presse/Pages/Communiqu%c3%a9-de-presse-Memorandum-2014.aspx](https://www.ibr-ire.be/fr/l_institut/actualites/presse/Pages/Communiqu%c3%a9-de-presse-Memorandum-2014.aspx).

<sup>(3)</sup> La directive comptable vient d'être transposée en droit belge par la loi du 18 décembre 2015 et l'arrêté royal du 18 décembre 2015 (*M.B.*, 30 décembre 2015, p. 80.380).

**21.** Le nouveau texte de la directive comptable consacre le principe selon lequel les exigences comptables applicables aux entreprises dépendent de leur taille. La directive distingue en effet les cinq catégories d'entreprises suivantes :

- la micro-entreprise ;
- la petite entreprise ;
- la moyenne entreprise ;
- la grande entreprise ; et
- l'entité d'intérêt public (EIP), à savoir les sociétés cotées, les établissements de crédit et les entreprises d'assurances.

Les différentes catégories sont définies sur la base de seuils, en tenant compte du total du bilan de l'entreprise, du chiffre d'affaires net et du nombre de salariés employés en moyenne au cours de l'exercice.

**22.** En ce qui concerne le contrôle légal des comptes, il est renvoyé à l'exigence générale posée par l'article 34 de la directive comptable : « *Les Etats membres veillent à ce que les états financiers des entités d'intérêt public, des moyennes entreprises et des grandes entreprises soient contrôlés par un ou plusieurs contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit habilités par les Etats membres à procéder au contrôle légal des comptes conformément à la directive 2006/43/CE.* ».

**23.** Cette règle n'implique pas l'obligation de contrôler les états financiers des petites entreprises. En outre, elle n'évoque pas la situation des sociétés qui n'excèdent pas les seuils mais qui font partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes consolidés. Cependant, le considérant 43 de la directive prévoit incontestablement la possibilité de rendre obligatoire le contrôle légal des comptes pour les petites entreprises, en précisant : « *Toutefois, la présente directive ne devrait pas empêcher les Etats membres d'imposer une obligation d'audit pour leurs petites entreprises, en tenant compte des conditions et des besoins spécifiques de ces entreprises et des utilisateurs de leurs états financiers.* ».

**24.** Le considérant 43 donne aux Etats membres le choix de soumettre ou non les petites entreprises au contrôle légal des comptes. L'IRE basait ses arguments en faveur du maintien du système de contrôle légal des comptes en Belgique sur la valeur ajoutée de l'audit tant en ce qui concerne la mission de contrôle que au regard du rôle de prévention joué par le réviseur d'entreprises.

## 3.2. MODERNISATION DU DROIT COMPTABLE BELGE

### 3.2.1. Introduction

25. Pourquoi moderniser le droit comptable belge ? La dernière réforme majeure du droit comptable belge date de 1975. Depuis lors, hormis quelques adaptations relativement mineures, les principes comptables applicables en Belgique n'ont pas suivi les évolutions internationales alors même qu'un grand nombre de pays européens ont déjà modernisé leur législation en matière comptable.

### 3.2.2. Propositions de l'IRE

26. Dans son Mémoire aux Gouvernements, l'IRE a émis les propositions suivantes :

- moderniser le droit comptable belge afin de l'aligner sur les meilleures pratiques internationales ;
- privilégier l'usage de méthodes d'évaluation permettant aux sociétés et associations de donner une représentation correcte de leur situation financière et de leurs résultats se basant sur des critères économiques, sans tomber toutefois dans la complexité du référentiel IFRS ; et
- dissocier, le cas échéant, le droit comptable (qui doit être consacré à une représentation économique des résultats) du droit fiscal (destiné à établir la base taxable à l'impôt des sociétés).

### 3.2.3. Analyse

27. Quant au rapprochement du droit belge avec les meilleures pratiques internationales, s'agissant des PME, le Conseil de l'IRE préconise la modernisation du droit comptable belge à la lumière des normes internationales. Cette approche est plus favorable au maintien de rapports plus facilement gérables entre comptabilité et fiscalité, tout en tirant parti des meilleures pratiques internationales en matière de comptabilité.

28. En ce qui concerne l'opportunité d'une éventuelle désolidarisation entre le droit comptable et le droit fiscal, le Conseil de l'IRE constate que l'alignement des définitions fiscale et comptable est de nature à créer une confusion entre les objectifs spécifiques de la législation en matière de comptes annuels et du droit fiscal, voire à les opposer. A cet égard, le droit comptable répond en premier lieu à des objectifs de gestion financière de l'entreprise et de communication financière à l'égard de l'ensemble des parties intéressées (actionnaires, travailleurs, fournisseurs, clients, banquiers, *etc.*). Le Conseil de l'IRE est d'avis qu'une désolidarisation entre le droit comptable et fiscal doit déboucher sur une simplification de la fiscalité et ne peut, en aucun cas, avoir pour conséquence une augmentation de la fiscalité pour les entreprises. Le droit fiscal, par contre, répond plus spécifiquement à des besoins de financement de l'Etat et de la réalisation de la politique gouvernementale, notamment au travers d'incitants fiscaux.

29. Bien qu'il n'était pas possible de donner une vue exhaustive de toutes les adaptations nécessaires du droit comptable, le Conseil de l'IRE, dans son Mémoire aux



Gouvernements, a toutefois estimé opportun d'attirer l'attention sur quelques réformes particulièrement importantes :

- la possibilité d'activer des frais qui ne répondent pas à la définition d'un actif, comme par exemple les frais de restructuration, les frais de recherche (au contraire des frais de développement) ou les frais d'établissement devrait être supprimée ;
- *à partir du moment où l'option de la désolidarisation entre le résultat comptable arrêté selon une approche économique et le résultat taxable serait retenue, les amortissements non économiquement justifiés sur les immobilisations corporelles et incorporelles qui ne correspondent pas à une dépréciation économique (comme par exemple des amortissements accélérés dans une approche purement fiscale), ne devraient pas être autorisés ;*
- les engagements de pension, spécialement en ce qui concerne les plans à « prestations définies », devraient être traduits dans les comptes en application des méthodologies de calcul internationales ;
- les règles concernant les impôts latents devraient être précisées ;
- la comptabilisation des « subsides en capital » est actuellement inadéquate et devrait être modifiée ;
- les règles d'évaluation des instruments financiers sont trop lacunaires et devraient être améliorées ; et
- il existe des incohérences en matière d'application du principe de la valeur de marché des apports, selon que ceux-ci concernent soit des valeurs ou biens mobiliers individuel(le)s (auquel cas les notions de valeur conventionnelle et de marché s'appliquent), soit résultent d'une fusion, d'une scission ou d'un apport d'universalité (auquel cas le principe de continuité comptable s'applique). Ces incohérences devraient être corrigées.

**30.** Les quelques exemples qui précèdent sont loin d'être exhaustifs. De nombreuses autres adaptations du droit comptable sont également nécessaires. Ces exemples illustrent simplement la nécessité impérieuse d'entamer un important chantier de refonte du droit comptable. Le Conseil de l'IRE espère que le gouvernement actuel mettra en œuvre ce projet particulièrement nécessaire pour l'économie belge et s'engage à y apporter toute sa contribution.



## **HOOFDSTUK 4**

### **BESPREKING VAN HET ADVIES CRB 2015-0600 VAN DE CENTRALE RAAD VOOR HET BEDRIJFSLEVEN**

## **CHAPTIRE 4**

### **DISCUSSION DE L'AVIS CCE 2015-0600 DU CONSEIL CENTRAL DE L'ECONOMIE**

#### **K. DEGROOTE**

Adjunct-Secretaris Centrale Raad voor het Bedrijfsleven

#### **A. ASSEZ**

Juridisch medewerker Centrale Raad voor het Bedrijfsleven

#### 4.1. INLEIDING

**31.** Bij brief van 19 december 2014 heeft de heer Kris PEETERS, Vice-eersteminister en Minister van Werk, Economie en Consumenten, belast met Buitenlandse Handel, de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven om advies gevraagd over de omzetting in de Belgische rechtsorde van de boekhoudrichtlijn <sup>(1)</sup>. De subcommissie Boekhoudregeling van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven werd belast met het opstellen van een ontwerpadvies en is hiertoe in de eerste maanden van 2015 een tiental keer in vergadering bijeengekomen. Het ontwerpadvies werd op 18 maart 2015 voorgelegd aan de plenaire vergadering, die het unaniem heeft goedgekeurd.

24

In deze bijdrage wordt eerst de vraag om advies aan de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven in zijn context geplaatst en wordt daarna dieper ingegaan op de verschillende aanbevelingen uit het advies.

#### 4.2. SITUERING: VRAAG OM ADVIES AAN DE CENTRALE RAAD VOOR HET BEDRIJFSLEVEN

**32.** De Centrale Raad voor het Bedrijfsleven, hierna CRB genoemd, werd opgericht door de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven. De bepalingen betreffende de CRB werden overgenomen en gedeeltelijk gewijzigd en gemoderniseerd bij de opname van Boek XIII “Overleg” in het Wetboek van economisch recht (WER) <sup>(2)</sup>.

De CRB is paritair samengesteld uit leden die worden voorgedragen door enerzijds de meest representatieve organisaties uit de nijverheid, de diensten, de landbouw, de handel en het ambachtswezen en de niet-commerciële sector, van wie een zeker aantal de kleine ondernemingen alsmede de gezinsondernemingen vertegenwoordigen, en anderzijds, door de meest representatieve organisaties van de werknemers, van wie een zeker aantal de verbruikerscoöperaties vertegenwoordigen. De opdracht van de CRB bestaat in *“het uitbrengen aan de Wetgevende Kamers, aan de Ministerraad, aan een of meerdere ministers of aan enige andere federale overheidsinstantie, hetzij uit eigen beweging, hetzij op aanvraag van deze overheidsorganen en onder de vorm van schriftelijke verslagen, van alle adviezen of voorstellen omtrent de vraagstukken die betrekking hebben op ‘s lands bedrijfsleven”* <sup>(3)</sup>.

In dat opzicht beschikt de CRB over een aantal wettelijke adviesbevoegdheden, onder meer inzake boekhoudregeling. Zo is voor de wijziging van de artikelen 15 (drempels

<sup>(1)</sup> Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad.

<sup>(2)</sup> Wet van 15 december 2013 houdende invoering van het boek XIII “Overleg”, in het Wetboek van economisch recht (BS 9 januari 2014).

<sup>(3)</sup> Art. XIII.1 WER.

voor de enkelvoudige jaarrekening) en 16 (drempels voor de geconsolideerde jaarrekening) van het Wetboek van vennootschappen het advies van de CRB vereist<sup>(4)</sup>, alsook voor alle koninklijke besluiten ter uitvoering van Boek IV, Titel VI “*De jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening*” van het Wetboek van vennootschappen<sup>(5)</sup>. Verder bepaalt artikel III.92 van het Wetboek Economisch Recht dat voor de besluiten ter uitvoering van (onder meer) artikel III.84, zesde lid van het Wetboek Economisch Recht (minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel) het advies van de CRB noodzakelijk is.

De totstandkoming van de nieuwe Europese boekhoudrichtlijn heeft heel wat voeten in de aarde gehad en kent een lange voorgeschiedenis, die door de sociale gesprekspartners, vertegenwoordigd in de CRB, steeds van dichtbij werd gevolgd. Dit blijkt uit de talrijke belangrijke adviezen die de CRB de laatste jaren heeft uitgebracht over de diverse initiatieven die de Europese Commissie sinds 2007 in deze materie heeft gelanceerd:

- CRB 2007-129 Advies betreffende de vereenvoudiging van de boekhoudkundige regels voor de kmo’s en betreffende de ontwerpen van herziening van de boekhoudkundige richtlijnen (30/01/2007)<sup>(6)</sup>;
- CRB 2007-1150 Advies over de mededeling van de Europese Commissie over een vereenvoudiging van het ondernemingsklimaat op het gebied van vennootschapsrecht, financiële verslaggeving en controle van jaarrekeningen (3/10/2007)<sup>(7)</sup>;
- CRB 2009-819 Advies betreffende de *Consultation Paper* van de Europese Commissie over de herziening van de vierde en zevende jaarrekeningrichtlijn (20/05/2009)<sup>(8)</sup>;
- CRB 2010-0555 Advies betreffende de *Consultation Paper* van de Europese Commissie over de toepassing van de internationale financiële rapporteringsstandaarden (IAS/IFRS) voor de kleine en middelgrote ondernemingen (24/03/2010)<sup>(9)</sup>; en
- CRB 2011-0567 De omzetting in het Belgisch recht van de richtlijn 2009/49/EG van het Europees Parlement en de Raad van 18 juni 2009 (25/05/2011)<sup>(10)</sup>.

De boekhoudrichtlijn vormt het orgelpunt van het streven van de Europese Commissie om de Europese wetgeving inzake financiële verslaggeving te moderniseren en te vereenvoudigen en in dat kader de administratieve lasten voor ondernemingen te verlichten, met bijzondere aandacht voor kmo’s en de zeer kleine ondernemingen. De richtlijn omvat een aantal verplicht om te zetten bepalingen in het Belgisch recht, alsook een aantal opties waarbij aan de lidstaten de vrijheid wordt gelaten hiervan al dan niet gebruik te maken.

<sup>(4)</sup> Zie respectievelijk art. 15, § 6 W. Venn. en art. 16, § 4 W. Venn.

<sup>(5)</sup> Art. 124 W. Venn.

<sup>(6)</sup> <http://www.ccecrb.fgov.be/txt/nl/doc07-129.pdf>.

<sup>(7)</sup> <http://www.ccecrb.fgov.be/txt/nl/doc07-1150.pdf>.

<sup>(8)</sup> <http://www.ccecrb.fgov.be/txt/nl/doc09-819.pdf>.

<sup>(9)</sup> <http://www.ccecrb.fgov.be/txt/nl/doc10-555.pdf>.

<sup>(10)</sup> <http://www.ccecrb.fgov.be/txt/nl/doc11-567.pdf>.

De CRB heeft zich voor zijn advies gebaseerd op de voorstellen tot aanpassingen aan de diverse wetten en uitvoeringsbesluiten, zoals deze door de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN) werden voorbereid. Voor diverse opties heeft de CBN verschillende alternatieve tekstvoorstellen uitgewerkt. Het advies van de CRB heeft zich dan ook hoofdzakelijk toegespitst op de keuze van de meest geschikte beleidsopties om tegemoet te komen aan de respectieve belangen van werknemers, werkgevers en andere belanghebbenden.

Bij de voorbereiding van het ontwerpadvies heeft de subcommissie Boekhoudregeling kunnen rekenen op de deskundige medewerking van vertegenwoordigers van diverse organisaties en overheidsdiensten, zoals het secretariaat van de CBN, het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, de Nationale Bank van België, het Instituut Nationale Rekeningen, de FOD Financiën, de FOD Economie en de Algemene Directie Statistiek, de Hoge Raad voor Economische Beroepen, de RSZ en Febelfin.

26

DISCUSSION DE L'AVIS CCE 2015-0600 DU CONSEIL CENTRAL DE L'ECONOMIE

#### 4.3. ALGEMENE BESCHOUWINGEN BIJ DE OMZETTING

**33.** De boekhoudrichtlijn kadert onder meer in het actieplan van de Europese Commissie een “*Small Business Act*” voor Europa”<sup>(11)</sup>, waarbij de Commissie het engagement is aangegaan om het “*Think small first*”-principe concrete inhoud te geven en aldus de centrale plaats van de kmo’s in de economie van de Unie te erkennen. Het “*Denk eerst klein*”-principe houdt volgens de CRB niet in dat microbedrijven en kmo’s de wetgeving niet hoeven toe te passen. De bedoeling is dat bij het opstellen van wetgeving rekening wordt gehouden met het feit dat deze ook zal gelden voor kleine entiteiten.

De verwezenlijking van de beoogde doelstelling van de wetgeving mag daardoor echter niet in het gedrang komen. De CRB heeft hierbij in zijn advies verwezen naar het advies van het Europees Economisch en Sociaal Comité betreffende het Programma voor gezonde en resultaatgerichte regelgeving (REFIT)<sup>(12)</sup>. De CRB is dan ook van oordeel dat het “*Think small First*”-principe mee in aanmerking genomen moet worden bij de omzetting van de boekhoudrichtlijn in Belgisch recht.

De CRB heeft daarnaast opgemerkt dat de talrijke opties waarin de richtlijn voorziet en aldus de ruimte waarover de lidstaten beschikken, ertoe kan leiden dat het “*level playing field*” voor de lidstaten in het gedrang komt. Zeker in een klein land met een open economie als België ligt deze mogelijke concurrentievervalsing bijzonder gevoelig. Bij het omzetten van de richtlijn moest hiermee dan ook rekening worden gehouden volgens de CRB, zonder de specificiteiten van het Belgisch model uit het oog te verliezen.

<sup>(11)</sup> Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio’s : “Denk eerst klein”, een “Small Business Act” voor Europa, Brussel, 25 juni 2008, COM(2008) 394 definitief, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52008DC0394&from=EN>.

<sup>(12)</sup> Advies van het Europees Economisch en Sociaal Comité (afdeling Interne Markt, Productie en Consumptie) over de “Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio’s – Programma voor gezonde en resultaatgerichte regelgeving (REFIT): stand van zaken en vooruitzichten”, Brussel, 26 november 2014, COM(2014) 368 *final*.

Net als in zijn vorige adviezen heeft de CRB gewezen op het belang van de financiële verslaggeving als betrouwbaar bestuurs- en communicatiemiddel voor ondernemingen en hun aandeelhouders, en als belangrijke bron van economische en financiële informatie naar werknemers, hun vertegenwoordigers en de bevoegde overlegorganen. De omzetting van de richtlijn mag geen afbreuk doen aan de informatieverplichtingen naar hen toe.

Ook voor andere belanghebbenden als de banken, de leveranciers, de schuldeisers en de fiscus moet de financiële verslaggeving na de omzetting nog steeds voldoen aan hun informatiebehoeften. Dit geldt eveneens voor de statistische diensten, zodat zij blijvend kunnen beantwoorden aan de vereisten op Belgisch, Europees en internationaal niveau. Immers, indien deze informatie via andere wegen (bv. enquêtes) opgevraagd zou moeten worden, zou dit opnieuw een verhoging van de administratieve lasten en kosten voor ondernemingen inhouden.

27

#### 4.4. RELATIE BOEKHOUDING EN FISCALITEIT

**34.** In België bestaat er, net als in een aantal andere lidstaten, een nauwe band tussen de boekhouding en de vennootschapsfiscaliteit: de financiële verslaggeving heeft een bepalende rol bij de berekening van de belastingen van ondernemingen en elke wijziging in de boekhoudkundige verplichtingen heeft dan ook een directe of indirecte impact op de fiscaliteit. Dit is één van de redenen waarom de Raad zich steeds heeft verzet tegen de invoering van de internationale financiële rapporteringsstandaarden (IAS/IFRS) voor kmo's: de invoering van de IFRS-normen voor kmo's zou de band tussen boekhouding en fiscaliteit op de helling zetten <sup>(13)</sup>.

Wat betreft deze nauwe band heeft de CRB dan ook zijn standpunt uit eerdere adviezen bevestigd: deze band moet behouden blijven. Vereenvoudigingen in de boekhoudkundige verplichtingen voor ondernemingen kunnen slechts worden doorgevoerd voor zover de financiële verslaggeving nog steeds de basis blijft vormen voor een correcte belastingberekening voor ondernemingen. Zoals zal blijken uit randnummer 42 heeft de omzetting mogelijk ook impact op andere fiscale regels.

<sup>(13)</sup> CRB 2010-0555 Advies betreffende de *Consultation Paper* van de Europese Commissie over de toepassing van de internationale financiële rapporteringsstandaarden (IAS/IFRS) voor de kleine en middelgrote ondernemingen (24/03/2010), p. 5.

## 4.5. DREMPELS VOOR DE ENKELVOUDIGE JAARREKENING

### 4.5.1. Drempels voor kleine vennootschappen

35. Een van de belangrijkste aanpassingen ten gevolge van de boekhoudrichtlijn betreft de drempelbedragen voor kleine vennootschappen. Voor de omzetting van de richtlijn werden kleine vennootschappen in artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen omschreven als: “*vennootschappen met rechtspersoonlijkheid die voor het laatste en het voorlaatst afgesloten boekjaar, niet meer dan één der volgende criteria overschrijden:*

- *jaargemiddelde van het personeelsbestand: 50;*
- *jaaromzet, exclusief de belastingen over de toegevoegde waarde: 7.300.000 EUR;*  
*of*
- *balanstotaal: 3.650.000 EUR;*

*tenzij het jaargemiddelde van het personeelsbestand meer dan 100 bedraagt”.*

De richtlijn voorzag voor kleine vennootschappen een bandbreedte met een minimum en maximum voor wat betreft de criteria netto-omzet en balanstotaal : minimum 8 miljoen EUR en maximum 12 miljoen EUR netto-omzet, minimum 4 miljoen EUR en maximum 6 miljoen EUR balanstotaal. Aangezien de minimumwaarden uit de richtlijn hoger liggen dan de vroegere bedragen in artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen, moesten deze bedragen dus verplicht verhoogd worden. In het voorstel tot aanpassing van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen, zoals technisch was uitgewerkt door de Commissie voor Boekhoudkundige Normen en dat ter advies aan de CRB werd voorgelegd, werd de keuze gelaten tussen de minimumbedragen, de maximumbedragen en de geïndexeerde bedragen <sup>(14)</sup>.

Gelet op het feit dat de criteria sinds 2004 niet meer werden aangepast aan het indexcijfer van de consumptieprijzen, heeft de CRB voorgesteld de geïndexeerde (afgeronde) bedragen in artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen op te nemen, met name 9 miljoen EUR jaaromzet en 4,5 miljoen EUR balanstotaal.

De CRB heeft verder opgemerkt dat ten gevolge van de richtlijn verbonden vennootschappen hun criteria niet langer op geconsolideerde basis mogen berekenen, tenzij het gaat om moederondernemingen of vennootschappen die zijn opgericht met als enig doel de verslaggeving van bepaalde informatie te ontwijken.

Dochterondernemingen die klein zijn op basis van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen, maar geconsolideerd de criteria overschrijden en dus vóór de omzetting van de boekhoudrichtlijn een volledig schema moesten neerleggen, zullen voortaan een verkort schema kunnen neerleggen. Dit zou gevolgen kunnen hebben op fiscaal vlak, met name dat de specifieke kmo-maatregelen, binnen de vennootschapsbelasting, de inkomstenbelastingen (bedrijfsvoorheffing) enz. op meer vennootschappen van toepassing zouden worden (*cf. infra*, nr. 42).

<sup>(14)</sup> Aanpassing van de huidige criteria van art. 15 W. Venn. met consumptieprijsindex april 2014 ten opzichte van het gemiddelde 2004: 122,90.



#### 4.5.2. Invoering van een bijzondere categorie van kleine vennootschappen: microvennootschappen

36. De richtlijn voorziet de mogelijkheid voor lidstaten om de categorie van micro-ondernemingen in te voeren. Micro-ondernemingen worden omschreven als “*ondernemingen die op de balansdatum de grensbedragen voor ten minste twee van de drie volgende criteria niet overschrijden* :

- *balanstotaal: 350.000 EUR;*
- *netto-omzet: 700.000 EUR; of*
- *gemiddeld personeelsbestand gedurende het boekjaar: 10”<sup>(15)</sup>.*

Daarnaast bevat de richtlijn een aantal mogelijke vrijstellingen die de lidstaten kunnen invoeren voor micro-ondernemingen.

De CRB heeft zich akkoord verklaard om microvennootschappen als een subcategorie van kleine vennootschappen in het Belgisch recht in te voeren, maar heeft wel een aantal bedenkingen geformuleerd bij het door de CBN uitgewerkt voorstel. In het voorstel van de CBN zou in de memorie van toelichting worden verduidelijkt dat een dochtervennootschap in een groep, van welke omvang ook, nooit een microvennootschap kan zijn. De afwijkingen op het verkorte schema, met name een beperking van de toelichting tot 5 onderdelen, zouden alleen gelden voor de microvennootschappen die gedurende het gehele boekjaar enkel natuurlijke personen als vennoot hebben gekend.

De CRB heeft zich achter het voorstel geschaard dat dochterondernemingen die deel uitmaken van een groep, van welke omvang ook, geen gebruik kunnen maken van de vereenvoudiging voor microvennootschappen om een beperkte toelichting op te stellen. Aldus wordt vermeden dat een onderneming zijn activiteiten zou opsplitsen in verschillende microvennootschappen met als enige doelstelling om bepaalde informatieverplichtingen te ontwijken.

De CRB was echter van mening dat de voorwaarde dat alle vennoten gedurende het afgelopen boekjaar natuurlijke personen moeten zijn om de verkorte toelichting voor microvennootschappen te kunnen opstellen, te verregaand is. Volgens de CRB worden zo ook microvennootschappen uitgesloten die geen deel uitmaken van een groep, maar waarvan naast natuurlijke personen ook een andere vennootschap mede-eigenaar is. De CRB heeft aldus gepleit voor een vereenvoudiging van de gehanteerde definities inzake microvennootschappen.

De wetgever heeft de redenering van de CRB gevolgd en voor vereenvoudiging gezorgd. In de definitie van microvennootschappen (art. 15/1 W. Venn.) wordt enkel toegevoegd dat een microvennootschap geen moeder- of dochtervennootschap kan zijn.

<sup>(15)</sup> Art. 3.1. boekhoudrichtlijn.

### 4.5.3. Middelgrote vennootschappen

37. De boekhoudrichtlijn biedt, net als indertijd de Vierde Jaarrekeningrichtlijn, voor lidstaten de optie om een categorie van middelgrote vennootschappen in te voeren, met mogelijkheden voor specifieke bepalingen inzake financiële verslaggeving voor deze categorie van ondernemingen. De CRB heeft zich in zijn advies geen voorstander getoond van het invoeren van deze categorie. België heeft de middelgrote vennootschappen immers in het verleden nooit als aparte categorie erkend. Bovendien zou het erkennen van middelgrote vennootschappen en het opleggen van specifieke verplichtingen voor deze categorie het boekhoudkundig landschap in België nodeloos ingewikkelder maken.

30

### 4.5.4. Ondernemingen met meer dan 100 werknemers

38. In de regelgeving die tot op heden van toepassing was, was een vennootschap met een jaargemiddelde van meer dan 100 werknemers nooit een kleine vennootschap. Aldus werd de link gelegd met de wetgeving inzake de ondernemingsraad: in een vennootschap met tenminste 100 werknemers moet een ondernemingsraad worden geïnstalleerd. Wanneer een vennootschap meer dan 100 werknemers telt moet een jaarrekening volgens het volledige model worden opgesteld. Ingevolge de nieuwe richtlijn kan deze bepaling echter niet behouden blijven in artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen.

De CRB heeft in zijn advies echter gewezen op het belang van de gegevens uit het volledige schema van de jaarrekening als informatie- en dialooginstrument voor de ondernemingsraad of voor de andere bevoegde overlegorganen, en vraagt om dit te behouden. Hij heeft opgemerkt dat artikel 15 van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven ook nu reeds een oplossing aanbiedt voor de problematiek van kleine ondernemingen met een ondernemingsraad: wanneer een onderneming klein is en een jaarrekening volgens het verkorte schema heeft opgesteld, moet zijn aan de ondernemingsraad samen met die jaarrekening de gegevens meedelen die dientengevolge zijn samengevoegd of weggelaten.

De CRB heeft zich akkoord verklaard met het voorstel van de CBN op de formulering van artikel 15, derde lid van de wet van 1948 aan te passen en kleine vennootschappen te verplichten aan de ondernemingsraad een jaarrekening volgens het volledige schema mee te delen. In dergelijk geval lijkt het volgens de raad ook logisch aan de algemene vergadering een jaarrekening volgens het volledig schema mee te delen, zodat de aandeelhouders over dezelfde informatie beschikken.

## 4.6. DREMPELS VOOR DE GECONSOLIDEERDE JAARREKENING

**39.** Vóór de omzetting van de boekhoudrichtlijn omschreef artikel 16 van het Wetboek van vennootschappen een kleine groep als: “*vennootschappen die samen, op geconsolideerde basis, niet meer dan één van de volgende criteria overschrijden:*

- *jaaromzet, exclusief belastingen over de toegevoegde waarde: 29.200.000 EUR;*
- *balanstotaal: 14.600.000 EUR; of*
- *jaargemiddelde van het personeelsbestand: 250”.*

De boekhoudrichtlijn gaf de lidstaten de mogelijkheid om kleine, middelgrote en grote groepen in te voeren. De criteria voor kleine groepen in de richtlijn liggen echter veel lager dan de criteria die in artikel 16 van het Wetboek van vennootschappen werden gehanteerd : balanstotaal minimum 4 miljoen, maximum 6 miljoen EUR, netto-omzet minimum 8 miljoen, maximum 12 miljoen EUR en gemiddeld personeelsbestand gedurende het boekjaar: 50.

Gelet op de ingrijpende wijzigingen die de invoering van de nieuwe criteria voor kleine groepen voor tal van ondernemingen met zich zou meebrengen, is de CRB geen voorstander van het invoeren van kleine groepen volgens de criteria in de richtlijn. Door de lagere criteria voor een “kleine groep” zouden immers veel meer ondernemingen een geconsolideerde jaarrekening en een geconsolideerd jaarverslag moeten opstellen, en veel meer ondernemingen een bedrijfsrevisor moeten aanstellen (*cf. infra*, nr. 43). De benaming “kleine groep” in artikel 16 van het Wetboek van vennootschappen kon dan ook niet behouden blijven, waardoor het voorstel van de CBN om voortaan te spreken over een ‘groep van beperkte omvang’, door de CRB werd overgenomen.

Wat betreft de criteria om een groep van beperkte omvang te vormen, geeft de richtlijn de Belgische wetgever een ruime keuze, gaande van minimum 4 en maximum 20 miljoen EUR voor het balanstotaal, minimum 8 en maximum 40 miljoen EUR voor de jaaromzet en minimum 50 en maximum 250 werknemers voor het gemiddeld personeelsbestand. Gelet op de aanpassing van de criteria van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen aan het indexcijfer van de consumptieprijzen en gelet op de niet-invoering van de kleine groepen in de zin van de richtlijn, pleit de raad voor het vastleggen van de criteria op 17 miljoen EUR balanstotaal en 34 miljoen EUR jaaromzet, en om het gemiddeld personeelsbestand op 250 werknemers te houden.

## 4.7. NEERLEGGING EN OPENBAARMAKING

**40.** In België moeten momenteel de meeste ondernemingen waarvan de verantwoordelijkheid van de aandeelhouders of vennoten beperkt is tot hun inbreng, evenals sommige andere ondernemingen jaarlijks hun jaarrekening en/of hun geconsolideerde jaarrekening bij de Balanscentrale van de Nationale Bank neerleggen. De boekhoudrichtlijn bood lidstaten de mogelijkheid om microvennootschappen vrij te stellen van de verplichting hun jaarrekening te publiceren, op voorwaarde dat de in de jaarrekening vervatte balansinformatie behoorlijk en overeenkomstig de toepasselijke regels van de nationale wetgeving wordt neergelegd bij ten minste één door de betrokken lidstaat aangewezen bevoegde autoriteit.

32

DISCUSSION DE L'AVIS CCE 2015-0600 DU CONSEIL CENTRAL DE L'ECONOMIE

In zijn advies met betrekking tot de boekhoudrichtlijn heeft de CRB zijn pleidooi uit eerdere adviezen bevestigd, met name voor het behoud van de huidige openbaarmakingsverplichtingen. Immers, zoals reeds aangegeven vormt de jaarrekening een belangrijke informatiebron voor tal van belanghebbenden. Een afschaffing of versoepeling van de openbaarmakingsplicht voor microvennootschappen zou het belanghebbenden moeilijker of onmogelijk maken informatie te verzamelen en zou geen vermindering van de kosten of een verlaging van de administratieve lasten voor ondernemingen met zich meebrengen, indien bepaalde informatie via andere wegen opnieuw bij de ondernemingen opgevraagd zou worden.

Wat betreft de kostprijs van de neerlegging heeft de CRB gepleit voor het afschaffen van de verplichting tot publicatie van de mededeling van de neerlegging van de jaarrekening in de Bijlagen bij het Belgisch Staatsblad, en van de hierbij horende kost voor de ondernemingen. Immers, de jaarrekeningen kunnen online geraadpleegd worden op de website van de Nationale Bank. Voor de ondernemingen komt dit neer op een besparing van ruim 28 miljoen EUR <sup>(16)</sup>. De CRB heeft eveneens een verlaging gevraagd van de kostprijs van de neerlegging van de jaarrekening bij de Balanscentrale van de NBB voor de microvennootschappen.

De regering is, in lijn met het regeerakkoord en de doelstelling om de administratieve lasten met 30 % te verminderen, de CRB in zijn voorstel gevolgd. Voor de microvennootschappen worden de kosten voor de neerlegging van de jaarrekening met 20 EUR verminderd.

<sup>(16)</sup> De kosten voor het bekendmaken van de jaarrekeningen in de Bijlagen bij het Belgisch Staatsblad voor het jaar 2015 bedragen 61,20 EUR exclusief BTW (Kosten van bekendmakingen, *BS* 5 december 2014) of 74,05 EUR inclusief BTW.  $74,05 \text{ EUR} \times 384.277$  (totaal aantal ondernemingen boekjaar 2012, Balanscentrale NBB) = 28,46 miljoen EUR.

#### 4.8. SOCIALE BALANS

41. Vóór de omzetting van de boekhoudrichtlijn maakte de sociale balans deel uit van de toelichting bij de jaarrekening, zowel binnen het verkorte als het volledige schema. Deze beslissing werd destijds ingegeven door het feit dat de sociale balans op die manier onder de openbaarmakingsplicht valt voor wat betreft alle ondernemingen en onder de controle van de commissaris-revisor, in geval er een is aangesteld. De boekhoudrichtlijn maakt het voor kleine en microvennootschappen echter onmogelijk om extra toelichtingen op te nemen buiten de in de richtlijn voorziene toelichtingen. De sociale balans kan dus niet meer worden gevraagd binnen het verkorte schema.

De CRB heeft de oplossing gesteund die door de CBN werd uitgewerkt: de sociale balans zou blijvend deel uitmaken van de toelichting voor het volledige schema, en zou, wat betreft het verkorte schema, via artikel 100 van het Wetboek van vennootschappen worden opgevraagd. Via artikel 100 van het Wetboek van vennootschappen kan immers tegelijk met de jaarrekening nog bepaalde informatie worden opgevraagd, die dan formeel geen deel uitmaakt van de jaarrekening.

Om redenen van uniformiteit heeft de regering uiteindelijk beslist om de sociale balans zowel voor de kleine als de grote vennootschappen via artikel 100 van het Wetboek van vennootschappen op te vragen.

De sociale gesprekspartners hebben er binnen de CRB steeds naar gestreefd om de bestaande situatie met betrekking tot de sociale balans ook na de omzetting van de boekhoudrichtlijn te bestendigen. Doordat de sociale balans echter niet langer deel uitmaakt van de jaarrekening, leek door het in de Kamer ingediende wetsontwerp de indruk te ontstaan dat de sociale balans niet langer op hetzelfde ogenblik als de jaarrekening diende te worden overgemaakt aan en besproken op de ondernemingsraad of het Comité voor Preventie en Bescherming op het Werk. Op verzoek van de leden van de subcommissie Boekhoudregeling van de CRB werd dan ook een amendement ingediend om hieraan te verhelpen. Dit amendement werd aangenomen <sup>(17)</sup>.

Om dezelfde reden, en eveneens op verzoek van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven, werd ook een amendement ingediend tot aanvulling van artikel 151 van het Wetboek van vennootschappen, die de taken omschrijft van de bedrijfsrevisoren in vennootschappen met een ondernemingsraad. Het moest immers duidelijk blijken in het Wetboek van vennootschappen dat ook de controle van de sociale balans door de bedrijfsrevisoren behouden blijft, hetgeen met het oorspronkelijk ingediende wetsontwerp onvoldoende het geval was. Daarom werd een amendementsvoorstel ingediend, waarbij artikel 151 van het Wetboek van vennootschappen werd aangevuld met een tweede lid: “*Het eerste lid is tevens van toepassing op de sociale balans*” <sup>(18)</sup>.

<sup>(17)</sup> Amendementen, ingediend in de Commissie voor het Bedrijfsleven, *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 1444/004.

<sup>(18)</sup> Amendementen, ingediend in de Commissie Handels- en economisch recht, *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 1444/003.

In de commissie Handels- en economisch recht van de Kamer werd dit amendement geherformuleerd om nog duidelijker tot uiting te laten komen dat de bestaande regeling in verband met de sociale balans behouden blijft. Het nieuwe amendement, dat werd aangenomen, luidde als volgt: *“De bedrijfsrevisoren oefenen dezelfde taken uit met betrekking tot de in artikel 100, § 1, 6°/2, bedoelde sociale balans.”*<sup>(19)</sup>.

De sociale partners hebben zich in het advies geëngageerd om in de bevoegde gemengde subcommissie van de CRB en de Nationale Arbeidsraad, de technologische mogelijkheden met betrekking tot de sociale balans nader te onderzoeken en in dat kader een maximaal gebruik van gegevens die reeds in andere databanken beschikbaar zijn, na te streven, in overeenstemming met het *“only once”*-principe. Bij dat onderzoek mag geen afbreuk worden gedaan aan de beschikbaarheid en de kwaliteit van de informatie die de sociale balans momenteel oplevert aan alle betrokkenen. Het bekomen van gegevens bij verschillende overheidsdiensten mag geen bijkomende lasten opleveren voor de ondernemingen.

Dit engagement ligt in de lijn van het regeerakkoord van 10 oktober 2014 en van de algemene beleidsnota Economie en Consumenten van 14 november 2014 van Minister Kris PEETERS<sup>(20)</sup>, waarin het volgende is bepaald:

*“Met betrekking tot de jaarrekening is het nodig regels te voorzien die rekening houden met KMO's en die het only-once principe respecteren, vooral voor aspecten met betrekking tot de sociale balans.”*<sup>(21)</sup>

<sup>(19)</sup> Verslag, namens de commissie Handels- en economisch recht, uitgebracht door de heer Benoît FRIART, *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 1444/007.

<sup>(20)</sup> Algemene beleidsnota van de Vice-eerste minister en minister van Werk, Economie en Consumenten, belast met de Buitenlandse Handel, *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 0588/002.

<sup>(21)</sup> *Ibid.*, p. 7.

#### 4.9. INVLOED OP FISCALITEIT

42. De aanpassing van de criteria in artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen is niet alleen belangrijk voor de bepaling van het te gebruiken schema van de jaarrekening en het al dan niet opstellen en bekendmaken van een jaarverslag, maar ook voor de fiscale bepalingen binnen de vennootschapsbelasting voor kleine vennootschappen, waarbij naar de criteria in artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen wordt verwezen. Immers, door de verhoging van de drempels in artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen, maar ook doordat de criteria voor dochtervennootschappen voor boekhoudkundige doeleinden niet meer op geconsolideerde basis berekend mogen worden, zouden de fiscale stimuli voor kleine vennootschappen op meer vennootschappen van toepassing worden.

Teneinde hiervan de budgettaire impact te kennen, heeft de CRB aan de FOD Financiën gevraagd deze impact te berekenen. De resultaten van deze oefening werden in bijlage 2 van het advies van de CRB gevoegd. Volgens de ramingen van de FOD Financiën bleek de budgettaire impact vrij beperkt: 4,6 miljoen EUR voor de minimale criteria van de richtlijn en 19,47 miljoen EUR voor de maximale criteria. Deze resultaten moeten om twee redenen omzichtig geïnterpreteerd worden. Ten eerste is het voor een aantal fiscale maatregelen onmogelijk een raming van de budgettaire impact te maken.

Ten tweede kan, wegens het ontbreken van concrete cijfergegevens, de FOD Financiën geen rekening houden met het feit dat de dochtervennootschappen die klein waren op basis van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen, maar geconsolideerd de criteria overschrijden en dus als ‘niet-klein’ werden beschouwd, voortaan toch op de fiscale bepalingen voor kmo’s beroep kunnen doen door het feit dat deze dochterondernemingen volgens de criteria op enkelvoudige basis klein zijn.

De CRB was dan ook van oordeel dat het aan de fiscale wetgever toekomt om voor elke fiscale bepaling die verwijst naar artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen vast te stellen of de criteria op enkelvoudige of op geconsolideerde basis berekend moeten worden. De CBN had immers een voorstel uitgewerkt die deze mogelijkheid openliet: de paragraaf over de berekening op geconsolideerde basis blijft behouden, maar er wordt een paragraaf toegevoegd aan artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen die bepaalt dat de voorgaande paragraaf niet van toepassing is op andere vennootschappen dan moedervernootschappen (behalve wanneer dergelijke vennootschappen zijn opgericht met als enige doel de verslaggeving van bepaalde informatie te ontwijken).

Deze nieuwe paragraaf zou dus gelden voor boekhoudkundige doeleinden. Indien gewenst zou voor fiscale en andere doeleinden de verwijzing naar artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen aangepast kunnen worden, zodat de nieuwe paragraaf niet van toepassing is en de criteria voor deze doeleinden nog steeds op geconsolideerde basis berekend moeten worden. Omwille van de budgettaire impact en de grotere complexiteit die hierdoor op fiscaal gebied zou worden veroorzaakt, heeft de regering effectief voor deze optie gekozen: de verwijzingen naar het volledige artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen werden aangepast, zodat in het Wetboek van de



inkomstenbelastingen enkel nog naar de eerste 6 paragrafen van dit artikel wordt verwezen, en de criteria omzet, balanstotaal en personeelsbestand op fiscaal gebied nog steeds op geconsolideerde basis worden berekend <sup>(22)</sup>.

#### 4.10. INVLOED OP AUDIT

**43.** De criteria van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen zijn eveneens bepalend voor de regels inzake de benoeming van een commissaris. Vóór de boekhoudrichtlijn waren de kleine, niet-genoteerde vennootschappen op grond van artikel 141, 2° van het Wetboek van vennootschappen niet onderworpen aan een externe audit door een bedrijfsrevisor (commissarismandaat). De boekhoudrichtlijn wijzigt hier op zich niets aan, maar door het optrekken van de criteria van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen zal een aantal grote vennootschappen klein worden en zal het aantal aan audit onderworpen vennootschappen afnemen.

De CBN heeft hieromtrent in zijn ontwerp tekst twee mogelijke pistes uitgewerkt. Een eerste piste gebruikte voor het onderscheid tussen een kleine en een niet-kleine vennootschap dezelfde criteria, zowel voor het specifieke jaarrekeningenrecht als voor de benoeming van een bedrijfsrevisor. Een tweede piste bestond er echter in om een onderscheid te maken tussen de criteria van een kleine vennootschap wat betreft de jaarrekeningregels en de criteria om een commissaris te benoemen. De auditdrempels zouden aldus worden losgekoppeld van de boekhouddrempels, en de huidige auditperimeter zou zoveel als mogelijk behouden kunnen blijven door de drempels slechts op te trekken tot het minimum vereist door de richtlijn.

De CRB heeft in zijn advies gepleit voor het behoud van de koppeling tussen de auditdrempels en de boekhouddrempels, zoals dit reeds sinds 1976 het geval is. Op basis van cijfergegevens van de Balanscentrale van de Nationale Bank blijkt immers dat het optrekken van de criteria van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen tot de geïndexeerde criteria de huidige auditperimeter niet aanzienlijk doet afnemen <sup>(23)</sup>. De wetgever heeft het advies van de CRB gevolgd.

Volgens artikel 141, 2° van het Wetboek van vennootschappen moet, teneinde na te gaan of deze externe auditverplichting al dan niet van toepassing is, iedere vennootschap afzonderlijk worden beschouwd, behoudens de vennootschappen die deel uitmaken van een groep die gehouden is een geconsolideerde jaarrekening op te stellen en te publiceren. Deze bepaling houdt in dat verplicht een commissaris moet worden benoemd

<sup>(22)</sup> Verslag namens de Commissie voor de Financiën en de Begroting, uitgebracht door de heer Stéphane CRUSNIÈRE, *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 1444/006.

<sup>(23)</sup> Schatting op basis van de cijfers van de Balanscentrale op basis van het aantal neergelegde jaarrekening boekjaar 2012, enkel berekend op enkelvoudige basis. Het optrekken van de criteria van art. 15 W. Venn. tot de minimumdrempels van de richtlijn zou tot 441 extra kleine ondernemingen leiden, het optrekken van de criteria tot de geïndexeerde criteria levert 1.057 extra kleine ondernemingen op. In vergelijking met de invoering van drempels van de richtlijn komt het erop neer dat er in ons land 616 extra kleine ondernemingen zouden zijn.



in kleine vennootschappen die deel uitmaken van een (Belgische of buitenlandse) groep die moet consolideren. De toetsing van de criteria van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen moet dus voor deze afzonderlijk kleine vennootschappen uitgevoerd worden op het niveau van de groep.

Voor de CRB was het erg belangrijk om deze verplichting te behouden. België is immers een land van dochterondernemingen van buitenlandse groepen. Het niet-behouden van artikel 141, 2° van het Wetboek van vennootschappen zou een afname van het aantal gecontroleerde ondernemingen met zich meebrengen. Buitenlandse auditors zouden slechts belang hechten aan de jaarrekening van de Belgische dochtervennootschappen voor zover deze jaarrekening een impact van materieel belang op de geconsolideerde jaarrekening van de buitenlandse moedervernootschap kan hebben.

Bovendien zouden buitenlandse auditors niet op dezelfde wijze als een Belgische bedrijfsrevisor waken over de naleving van de specifieke Belgische wettelijke voorschriften. De CRB is ervan overtuigd dat het huidige systeem goed werkt, doeltreffend is en door de betrokken vennootschappen niet in vraag wordt gesteld. De CRB heeft in zijn adviezen trouwens meermaals benadrukt dat de economische beroepsbeoefenaars, waaronder de bedrijfsrevisor, ten dienste staan van de bedrijfsleiders, de ondernemingen, de werknemers en hun vertegenwoordigers en alle stakeholders, en aldus een belangrijke rol vervullen in de Belgische economie <sup>(24)</sup>.

<sup>(24)</sup> Bijdrage van Robert TOLLET, Voorzitter van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven, in Instituut van de Bedrijfsrevisoren, *Zestigste verjaardag van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren: de pensioenleeftijd of een hernieuwde jeugd?*, Antwerpen, Maklu, 2013, 149-151.

#### 4.11. TOT SLOT

**44.** De omzetting van de boekhoudrichtlijn is een complexe aangelegenheid gebleken, waarvan de gevolgen zich tot ver buiten het boekhoudrecht laten voelen, op tal van andere domeinen als de vennootschaps- en inkomstenfiscaliteit, de audit, de statistieken.

De sociale gesprekspartners hebben binnen de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven een evenwichtig compromis bereikt, rekening houdend met de belangen van alle stakeholders. De CRB is dan ook zeer tevreden dat de regering dit unanieme advies naar waarde heeft geschat en het bereikte evenwicht heeft gerespecteerd door het advies nagenoeg in zijn volledigheid uit te voeren.

## **HOOFDSTUK 5**

### **NIEUWE CATEGORIEËN VAN VENNOOTSCHAPPEN, GROEPEN EN DREMPELS**

## **CHAPITRE 5**

### **NOUVELLES CATEGORIES DE SOCIETES, DE GROUPES ET DE SEUILS**

#### **T. DUPONT**

Vice-Président IRE

Président ICCI

## 5.1. NOTION DE MICROSOCIETES, DE PETITES ET DE GRANDES SOCIETES

**45.** Les changements les plus significatifs apportés par la transposition de la directive comptable 2014/34/UE (ci-après « directive comptable ») concernent les catégories de sociétés et de groupes : nouvelle catégorie de sociétés – les microsociétés –, augmentation des seuils définissant la petite société et les groupes de taille réduite, et modification des critères d'exclusion de la catégorie des petites sociétés et de passage d'une catégorie à l'autre.

**46.** En préambule, il convient de remarquer que la directive comptable définit cinq catégories de sociétés : la micro-entreprise, la petite entreprise, la moyenne entreprise, la grande entreprise, et l'entité d'intérêt public.

**47.** La transposition belge, quant à elle, ne définit qu'une seule catégorie de sociétés : la petite société ; elle crée aussi une sous-catégorie de cette catégorie des petites sociétés : la microsociété.

Toutes les autres sociétés sont *de facto* des moyennes ou grandes entreprises au sens de la Directive comptable, voire des entités d'intérêt public.

Strictement parlant, la catégorie des grandes sociétés n'existe pas en Belgique, car elle n'est pas définie comme telle ; pour créer une telle catégorie, il aurait fallu également créer la catégorie des moyennes entreprises, car la taille minimum d'une grande entreprise au sens de la Directive comptable est bien plus large que la taille maximum d'une petite entreprise.

En Belgique, il conviendrait dès lors de parler des « sociétés autres que petites », plutôt que des grandes sociétés ; la pratique est cependant autre, et il n'y avait pas lieu, jusqu'ici, de s'en formaliser.

**48.** On veillera cependant à éviter de confondre la « grande société belge », qui caractérise toute société qui dépasse plus d'un des critères (4,5 millions de total de bilan, 9 millions de chiffre d'affaires, 50 personnes occupées) définissant la petite société, avec la grande société telle que définie par la directive comptable, qui caractérise toute société qui dépasse plus d'un des critères suivants : 20 millions de total de bilan, 40 millions de chiffre d'affaires, 250 personnes occupées.

**49.** Les cartes se brouillent cependant avec la transposition, car la loi belge crée une obligation pour les sociétés dont la taille est celle d'une grande société telle que définie par la directive comptable, mais sans lui attribuer le nom de « grande société » : le rapport sur les paiements aux gouvernements.

Il est à remarquer que cette disposition va à l'encontre de l'exposé des motifs relatif à l'article 3 de la loi du 18 décembre 2015, introduit sur demande du Conseil d'Etat, où il est exposé que le fait de ne pas créer la catégorie distincte des moyennes entreprises est justifié en ce que « *la législation belge impose aux moyennes entreprises les mêmes*

*obligations qu'aux grandes entreprises* » – en l'occurrence, il est référé au considérant (12) de la directive comptable ; on l'a vu, cette motivation n'est pas correcte, car une obligation au moins est faite aux seules sociétés qui ont la taille d'une grande entreprise selon la directive comptable.

Cartes brouillées également au niveau de la catégorie des entités d'intérêt public, dont la seule définition existante se trouve dans la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007 ; la transposition belge, quant à elle, ne fait pas expressément référence aux « entités d'intérêt public », les mesures y ayant trait en application de la directive comptable leur étant adressées par une combinaison de références aux sociétés visées par les articles 4 et 92, § 3, 1°, 2°, 4° et 6° du Code des sociétés.

**50.** Il résulte de cette analyse que le dispositif belge est d'ordre dérogatoire :

- les règles d'établissement, de publication et de contrôle des comptes annuels sont par défaut à toutes les sociétés celles de la grande société telle que définie par la directive comptable, sauf lorsqu'il y est expressément dérogé pour les petites sociétés (et par voie de conséquence pour les microsociétés) ; et
- il en est de même pour la microsociété par rapport à la petite société

Ce dispositif, malgré son relatif manque de clarté, a le mérite d'assurer une bonne sécurité juridique.

## 5.2. NOTION DE GROUPES DE TAILLE REDUITE ET DE GRANDS GROUPES

**51.** Pour les groupes et consortiums, l'évolution induite par la transposition de la directive comptable s'inscrit dans la continuité. La principale évolution concerne les seuils définissant les groupes « de taille réduite », qui sont exemptés de l'obligation de consolidation.

**52.** Le dispositif est de même nature que pour les sociétés : il est dérogoire, en ce sens que tous les groupes sont tenus d'établir des comptes consolidés et de les publier, à l'exception de ceux de taille réduite (art. 110 à 112 C. Soc).

**53.** Une modification apportée par la transposition n'est qu'une substitution de dénomination pour désigner une même catégorie : le « petit groupe » défini à l'article 16 du Code des sociétés (ancien) devient désormais le « groupe de taille réduite » ; la raison en est que nos seuils actuels de consolidation sont nettement supérieurs à ceux utilisés par la Directive comptable pour définir les « petits groupes » ; par ailleurs, la directive comptable n'impose une obligation de consolider qu'aux entités d'intérêt public et aux groupes qu'elle définit comme « grands », les obligations des groupes de taille inférieure étant laissées à la discrétion des Etats membres.

**54.** La Belgique estime pouvoir adopter de cette manière des seuils de consolidation supérieurs aux seuils définissant les « petits groupes », en recourant à une catégorie hybride de groupe, à mi-chemin entre le petit groupe et le groupe moyen.

Elle n'avait guère le choix car, selon la directive comptable, le groupe moyen ne peut avoir une taille maximale inférieure aux seuils qu'elle a fixés, alors que la Belgique voulait, adopter une taille maximale inférieure; pour éviter toute confusion, il convenait cependant de modifier le nom de la catégorie des groupes qui, en Belgique, seraient exemptés de l'obligation de consolidation ; il fut dès lors opté pour les « groupes de taille réduite ».

**55.** La régularité de la création de cette catégorie hybride peut faire débat, mais on doutera de son utilité dès lors que la directive comptable donne aux Etats membres la possibilité d'exonérer – ou non – de consolidation les groupes moyens ; de facto, la Belgique aura exonéré de consolidation les petits groupes et une partie des groupes moyens au sens de la directive comptable, et aura soumis à l'obligation de consolidation l'autre partie de ces groupes moyens ainsi que, bien évidemment, les groupes d'une taille supérieure.

### 5.3. SEUILS ET MODES DE CALCUL

#### A. Les microsociétés

**56.** La catégorie des « micro-entreprises » a été insérée dans le dispositif normatif de l'Union européenne par la Directive 2012/6/UE du 14 mars 2012 modifiant la directive 78/660/CEE concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés en ce qui concerne les micro-entités ; ce n'est donc pas une création de la directive comptable.

**57.** Les caractéristiques principales du mécanisme prévu par la directive comptable et sa transposition en droit belge sont les suivantes <sup>(1)</sup> :

- 1) Les états membres ont la possibilité de créer une catégorie spécifique de sociétés pour les « micro-entreprises » ; la Belgique a décidé d'utiliser cette possibilité, en nommant toutefois « microsociétés » <sup>(2)</sup> les sociétés concernées.
- 2) Si un état membre utilise cette possibilité, la micro-entreprise est définie comme étant celle qui à la date de clôture du bilan, ne dépasse pas les limites chiffrées d'au moins deux des trois critères suivants:

Seuils de la microsociété	
Total du bilan	350.000
Chiffre d'affaires net	700.000
Nombre moyen de salariés	10

La transposition en Belgique s'est faite au moyen de l'insertion d'un article 15/1 dans le Code des sociétés, en respectant les critères de la directive comptable, mais en l'agrémentant des règles suivantes :

- Les microsociétés sont une sous-catégorie des petites sociétés, ce qui signifie que toutes les caractéristiques – et notamment celles en matière fiscale – de la petite société s'appliquent aux microsociétés, à l'exception des dispositions spécifiques à la microsociété ; et
- Une société mère ou une filiale ne sont jamais une microsociété

En ce qui concerne le moment où le respect des critères doit être vérifié, la transposition belge reprend les termes de la directive comptable de manière littérale : « à la date de clôture du bilan » ; on comprend qu'est ainsi visée la date de clôture de l'exercice en cours, et non celle de l'exercice précédent ; en effet, si le législateur avait voulu viser la date de clôture de l'exercice précédent, on présume qu'il aurait utilisé la formule de l'article 15, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés relatif aux petites sociétés : « à la date de bilan du dernier exercice clôturé ».

<sup>(1)</sup> Articles 3 et 36 de la directive comptable.

<sup>(2)</sup> Les raisons de ce choix n'ont pas été indiquées, mais ce choix est logique, car il convient d'éviter la confusion avec l'entreprise en nom personnel, qui n'est pas soumise à la directive.

Une telle définition du moment où le respect des critères de la microsociété crée une certaine insécurité juridique, non pas en ce qui concerne le schéma de comptes annuels à utiliser, mais bien en ce qui concerne le bénéfice de deux mesures de soutien des PME : le tax shelter pour les entreprises débutantes (réduction d'impôt pour les investissements dans des actions de PME débutantes, majorée lorsqu'il s'agit d'une microsociété), et la dispense partielle de précompte professionnel pour les mêmes entreprises débutantes, qui est majorée pour les microsociétés <sup>(3)</sup> ; ces avantages, qui s'appliquent en cours d'exercice, sont conditionnés par le respect de critères qui ne peuvent être vérifiés qu'au terme de l'exercice <sup>(4)</sup>.

Par ailleurs, la prise en compte de la date de clôture du bilan pour l'évaluation du respect des critères de la microsociété, combinée à la manière dont a été écrite la règle, reprise à l'art. 15/1, § 2 du Code des sociétés, selon laquelle un changement de catégorie de société ne s'opère qu'à partir de l'exercice qui suit deux exercices consécutifs de franchissement des critères (le principe de rémanence), a pour conséquence qu'une société petite ne deviendra une microsociété au cours de la troisième année que :

- si elle se trouvait dans les critères de la microsociété en cours des deux exercices précédents (art. 15/1, § 2)
- et si elle respecte les critères de la microsociété également au terme de la troisième année (puisque'il faut que les critères de la microsociété soient également respectés « à la date de clôture du bilan », en vertu de l'art. 15/1, § 1<sup>er</sup> C. Soc.).

Cette règle, qui introduit une certaine forme de rigidité peu compatible avec l'objectif de simplification administrative, ne respecte pas la directive comptable, et n'est pas cohérente avec la règle applicable aux sociétés qui franchissent les seuils de la petite société (cf. infra « Passage d'une catégorie à une autre ») ; cette incohérence est regrettable, tant la confusion sera grande dans l'esprit des personnes ayant à apprécier la catégorie d'une société.

- 3) Selon la directive comptable, les micro-entreprises peuvent bénéficier des simplifications suivantes :

<sup>(3)</sup> Deux mesures introduites par les art. 48 et 58 de la loi programme du 10 août 2015, et modifiées par les art. 47, 2<sup>o</sup> et 62, 2<sup>o</sup> de la loi du 18 décembre 2015.

<sup>(4)</sup> En réalité, l'insécurité juridique était déjà inscrite dans la loi-programme du 10 août 2015, et a été maintenue, au lieu d'être corrigée, lors de la transposition de la directive comptable.



<b>Options de simplification pour la microsociété</b>	
<b>Directive comptable</b>	<b>Transposition par la Belgique (art. 94/3 AR C. Soc.)</b>
Ne pas devoir présenter des comptes de régularisation de l'actif et du passif	Option non transposée
Réduire les annexes à : – engagements financiers, garanties ou éventualités qui ne figurent pas au bilan – avances et des crédits accordés à des membres des organes de gestion – information sur les actions propres	Option transposée, en ajoutant toutefois les annexes suivantes : – description résumée des règles d'évaluation, limitée aux amortissements, réductions de valeurs, provisions et réévaluations – tableau des immobilisations Ajout également d'informations à fournir dans un document déposé séparément (art. 100 C. Soc.) <sup>(5)</sup> : – dettes garanties par les pouvoirs publics belges – dettes exigibles envers l'administration fiscale et l'ONSS
Pas de rapport de gestion	Option transposée
Pas de publication obligatoire des comptes annuels, pour autant toutefois qu'ils soient déposés	Option non transposée
Bilan et compte de résultat synthétique Par ex. : actif limité aux frais d'établissement, à l'actif immobilisé et à l'actif circulant	Option non transposée

Ni l'Exposé des motifs de la loi du 18 décembre 2015, ni le Rapport au Roi sur le projet d'arrêté royal de transposition n'indiquent les raisons qui ont présidé aux choix opérés.

Dans son avis du 18 mars 2015<sup>(6)</sup>, le Conseil Central de l'Economie souligne « *l'importance de l'information financière en tant qu'outil fiable de gestion et de communication pour les entreprises et leurs actionnaires* », ainsi que pour les autres parties prenantes (travailleurs, banques, fournisseurs et créanciers, fisc, services statistiques de l'Etat) : « *L'information financière doit permettre à ces parties d'obtenir les informations dont elles ont besoin, sans qu'elles ne doivent demander ces renseignements aux entreprises par d'autres moyens* ». L'attention est également attirée sur le lien étroit qui existe en Belgique entre la comptabilité et la fiscalité, et le fait que l'information financière demeure la base du calcul correct de l'impôt pour les entreprises.

- 4) Pour pouvoir bénéficier de la possibilité de ne rédiger qu'un nombre limité d'annexes, les microsociétés devront utiliser le « microschéma » défini aux nouveaux articles 94/1, 94/2 et 94/3 de l'arrêté royal Code des sociétés. S'agissant d'une option donnée

<sup>(5)</sup> Ces informations continuent à être requises par l'art. 100 C. Soc. ; auparavant, elles étaient reprises dans l'annexe aux comptes annuels, et n'étaient en conséquence pas déposées dans un document séparé.

<sup>(6)</sup> *Op. cit.*

aux microsociétés, il leur sera toujours loisible d'utiliser de manière alternative le schéma complet ou le schéma abrégé, mais cela entraînera des frais de publication plus élevés.

- 5) Les microsociétés reçoivent un avantage complémentaire, en ce que les frais de publication sont réduits de 20 EUR par rapport aux frais de publication pour les petites entreprises (nouvel art. 178, § 3 A.R. C. Soc.).
- 6) Le nombre de sociétés concernées par cette nouvelle catégorie de sociétés est difficile à déterminer, car peu de sociétés actuellement petites publient leur chiffre d'affaires. L'exposé des motifs fait état d'un pourcentage de 83,5 % du nombre total de sociétés.

D'après le dernier DVD de la Centrale des bilans, les résultats d'une analyse succincte sont les suivants :

- Environ 220.000 sociétés sont certainement des microsociétés, car elles sont en-dessous d'au moins deux critères (le plus souvent : le total du bilan et l'effectif) ; et
- Environ 120.000 autres sociétés dépassent soit le critère du total de bilan, soit le critère de l'effectif et ont une marge brute inférieure au critère de chiffre d'affaires ; la partie de ces sociétés dont le chiffre d'affaires est inférieur à 700.000 EUR n'est pas déterminable.

Il ne fait cependant pas de doute que le nombre de sociétés concernées par cette nouvelle catégorie des microsociétés est considérable.

### B. Les petites sociétés

**58.** La directive comptable fait évoluer les critères définissant la petite société, laissant toutefois une marge de manœuvre relativement large aux Etats membres.

**59.** Le dispositif de la directive comptable et sa transposition en droit belge, via une modification de l'article 15 du Code des sociétés, se présente de la manière suivante :

Seuils de la petite société			
	Minimum selon la directive	Maximum selon la directive	Transposition par la Belgique (art. 15 C. Soc.)
Total du bilan	4.000.000	6.000.000	4.500.000
Chiffre d'affaires net	8.000.000	12.000.000	9.000.000
Nombre moyen de salariés	50	50	50

**60.** Il convient de relever les particularités suivantes :

- 1) **Concertation** : L'augmentation des seuils résultant de la transposition belge a fait l'objet d'une concertation avec les partenaires sociaux au sein du Conseil Central de l'Economie. Un consensus s'est assez rapidement dégagé sur une augmentation

des seuils correspondant à l'inflation depuis leur dernière augmentation des seuils introduite par l'arrêté royal du 25 mai 2005. L'augmentation qui en résulte est 23 %, soit un pourcentage légèrement supérieur à l'inflation réelle depuis juin 2005.

- 2) **Nombre de sociétés concernées** par la hausse des critères définissant la petite société semble relativement limité, car il n'excéderait pas, selon nos estimations, environ 1.100 sociétés, mais cela représente tout de même 12 % des sociétés qui actuellement, sur une base individuelle, dépassent les critères de la petite société. Il est à noter que ce calcul ne tient pas compte des sociétés qui vont pouvoir bénéficier de la faculté de compenser les commandes en cours avec les acomptes reçus (modification de l'article 71 de l'A.R. C. Soc.), et qui vont en conséquence connaître une diminution, parfois significative, du total de leur bilan.
- 3) **Disposition restrictive** : une société mère est toujours exclue du statut de la petite société (nouvel art. 15, (§ 6 et § 7 C. Soc.) lorsque la taille du groupe sur une base consolidée dépasse les seuils de la petite société; la « société mère » est définie à l'article 6 du Code des sociétés : la société qui détient un pouvoir de contrôle sur une autre société ; le pouvoir de contrôle est quant à lui défini aux articles 7 à 9 du Code des sociétés. Cette règle résulte d'une option libellée à l'article 3.12 de la directive comptable ; il est à remarquer qu'une filiale est une société mère si elle contrôle une ou plusieurs autres sociétés.

L'article 15, § 7, alinéa 2 du Code des sociétés ajoute que les sociétés constituant un consortium sont assimilées à une société mère exclue du régime de la petite société (art. 15, § 7, al. 2 C. Soc. – *cf.* ci-après 5)).

Par ailleurs, un aménagement est prévu pour le calcul de la taille sur une base consolidée : si les éliminations intra-groupe ne sont pas effectuées, par exemple parce que le groupe ne s'est pas engagé dans une consolidation formelle, les seuils sont augmentés de 20 %.

Le dispositif contient également une règle anti-abus : toute société faisant partie d'un groupe qui aurait été constituée uniquement pour échapper aux « obligations de rapportage d'informations » est exclue du bénéfice du statut de petite entreprise (art. 15, § 7, al. 1<sup>er</sup> C. Soc.).

- 4) Cette disposition restrictive est une **évolution majeure** par rapport au régime d'exclusion qui prévalait avant la transposition ; en effet, l'ancien article 15, § 5 du Code des sociétés ancien stipulait que toute société liée à une ou plusieurs autres était toujours une grande société lorsque la taille du groupe dépassait celui d'une petite entreprise ; désormais, seules les sociétés mères seront soumises à cette exclusion.

Le nombre de sociétés concernées par ce changement est significatif, quoique peu aisé à déterminer :

- Environ 15.200 sociétés publient des comptes annuels selon le schéma complet, alors qu'elles sont individuellement petites (selon les anciens critères) ; la

principale raison légale pour laquelle ces entreprises publient des comptes annuels selon le schéma complet plutôt que selon le schéma abrégé est qu'elles font partie d'un groupe dont la taille dépasse celle d'une petite entreprise (ancien art. 15, § 5 C. Soc.).

- Parmi ces 15.200 sociétés, près de 5.000 déclarent détenir une participation au titre d'entreprise liée dans d'autres entreprises ; elles sont donc des sociétés mères.
- On déduit de cette analyse que, suite à la transposition, environ 10.000 sociétés vont passer du statut de grande société à celui de petite société du fait de la quasi-suppression de l'ancien article 15, § 5 du Code des sociétés.
- Il convient de remarquer que ce changement n'aura pas d'autre effet que de donner à ces sociétés la possibilité de publier leurs comptes annuels selon le schéma abrégé au lieu du schéma complet ; sur le plan fiscal, ces sociétés continueront à être considérées comme de grandes sociétés, car le droit fiscal ne renvoie qu'à l'exclusion générale libellée à l'article 15, § 6 du Code des sociétés, et non à la limitation de cette exclusion aux sociétés mères telle qu'elle est libellée à l'article 15, § 7 du Code des sociétés <sup>(7)</sup>.

- 5) **Consortiums** : les sociétés constituant un consortium sont assimilées à une société mère exclue du régime de la petite société. Cette spécification est reprise à l'article 15, § 7, al. 2 du Code des sociétés et fait l'objet d'une confirmation dans l'exposé des motifs « le gouvernement estime qu'il s'indique d'ajouter un dernier alinéa au paragraphe 7, pour préciser que chacune des sociétés constituant un consortium sera assimilée à une société mère pour l'application des paragraphes 6 et 7 [de l'art. 15] ».

La formule « *sociétés constituant un consortium tel que visé à l'article 10* », en néerlandais : « *vennootschappen die een consortium vormen zoals bepaald in artikel 10* », peut prêter à confusion : signifient-elle que sont visées :

- Toutes les sociétés qui se trouvent dans un consortium, y compris les filiales de sociétés mères qui, du fait qu'elles sont elles-mêmes placées sous une direction unique, forment un consortium ?

Citons le cas – réel – d'une société mère « M » ayant plusieurs filiales, dans lesquelles est chaque fois logé un projet immobilier ; chaque filiale est individuellement une petite société ; le groupe dépasse la taille d'une petite société ; dans ce cas, la société mère « M » est une grande société (quelle que soit sa taille individuelle), et chaque filiale est une petite société.

Mais supposons maintenant que la société mère « M » devienne dirigée un organe de gestion identique à celui d'une autre petite société « P », non autrement liée à « M » ; dès ce moment, un consortium existe entre « M » et « P », ce qui a pour effet que toutes les sociétés, y compris les petites filiales, se voient exclues du statut de la petite société.

Cette situation serait incohérente et susciterait l'incompréhension, c'est pourtant l'interprétation qui ressort du projet d'avis la CNC publié le 13 janvier 2016, et intitulé « Application des critères de taille visés aux articles 15 et 15/1 du C. Soc. », qui évoque « tous les membres du consortium ».

<sup>(7)</sup> Cela résulte des modifications apportées au Code des impôts sur les revenus 1992 par le Chapitre 5 de la loi du 18 décembre 2015 transposant la directive comptable.

- OU seulement les sociétés qui, du fait qu'elles sont elles-mêmes placées sous une direction unique, forment un consortium, à l'exclusion cependant de leurs filiales ?

Cette interprétation, qui aurait pour effet que les petites filiales de sociétés constituant un consortium pourraient, tout comme dans un groupe ne prenant pas part à un consortium, faire partie de la catégorie des petites sociétés, est soutenue par le fait que l'article 15, § 7, alinéa 2 du Code des sociétés réfère expressément à la définition du consortium reprise à l'article 10 du Code des sociétés. Cet article précise que « *Il y a « consortium » lorsqu'une société et une ou plusieurs autres sociétés de droit belge ou étranger, qui ne sont ni filiales les unes des autres, ni filiales d'une même société, sont placées sous une direction unique* ».

En toute logique et dans un souci d'élémentaire cohérence, cette obligation d'assimilation à une société mère des sociétés constituant un consortium devrait porter sur les seules sociétés constituant le consortium qui ne sont pas une filiale.

- 6) **Disposition restrictive supprimée** : l'ancien article 15, § 1<sup>er</sup> contenait une exclusion du régime de la petite société pour les sociétés employant plus de 100 personnes en équivalents temps plein; cette exclusion n'est pas prévue par la directive comptable, de sorte qu'elle a dû être omise de la définition des petites sociétés.

D'après nos analyses, cette suppression ne concerne qu'un nombre très limité de sociétés : environ 70.

Pour ces sociétés, qui pourront désormais bénéficier du statut de petite société voire, en théorie, de celui de la microsociété, une mesure compensatoire a été prévue : si elles choisissent d'établir et de publier leurs comptes annuels selon le schéma abrégé ou, le cas échéant, selon le microschéma, elles devront également établir leurs comptes annuels selon le schéma complet et le communiquer au conseil d'entreprise et à l'assemblée générale (nouvel art. 15, b), al. 3 de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie).

Il ne sera pas exigé qu'un rapport de gestion soit rédigé, ni que le schéma complet fasse l'objet d'un rapport du commissaire et soit publié ; toutefois le rapport du réviseur d'entreprises rédigé en application de l'article 151, 2<sup>o</sup> du Code des sociétés, dans lequel il lui revient de certifier le caractère fidèle et complet des informations économiques et financières, portera également sur le schéma complet, car ce dernier fera bien partie de l'information économique et financière.

- 7) **Modalités de calcul des critères** : certaines modalités du calcul des critères ont été modifiées :

- Chiffre d'affaires : l'option prévue à l'article 3.12 de la directive comptable a été utilisée pour stipuler que lorsque plus de la moitié des produits résultant de l'activité normale d'une société sont des produits non visés par la définition du poste "chiffre d'affaires", il y a lieu, pour l'application du paragraphe 1<sup>er</sup>, d'entendre par "chiffre d'affaires", le total des produits d'exploitation et financiers

à l'exclusion des produits non récurrents (art. 15, § 5, al. 3 C. Soc.) ; il s'agit d'une reformulation de l'ancien article 15, § 4, al. 3 du Code des sociétés.

- Moyenne du personnel occupé : ce critère correspondra dorénavant au nombre moyen des travailleurs exprimé en équivalents à temps plein inscrits à la banque de données DIMONA à la fin de chaque mois de l'exercice (art. 15, § 5, al. 1er C. Soc.). Pour les personnes qui ne doivent pas être déclarées dans la banque de données Dimona, il conviendra de se référer au registre général du personnel, voire, en ce qui concerne les travailleurs actifs à l'étranger, à un « document équivalent ».

On ne peut que souhaiter que le système DIMONA permettra d'obtenir aisément les données nécessaires.

- Durée de l'exercice de référence : une double précision, non requise par la directive, a été apportée au mode de calcul des critères lorsque l'exercice est d'une durée autre que de 12 mois (ancien § 3 de l'art. 15 C. Soc., devenu le § 4 après la transposition) :

- une durée d'exercice différente de 12 mois doit être exceptionnelle ;
- un exercice comptable ne peut avoir une durée supérieure à 24 mois moins un jour.

L'insertion de cette double précision est remarquable à plus d'un titre :

- c'est la première fois que le Code des sociétés ou une loi comptable limite la durée d'un exercice social et précise qu'une durée autre que 12 mois doit être exceptionnelle ; et
- une durée de 24 mois moins un jour excède ce qui était jusqu'ici communément admis comme acceptable (18 mois).

- Premier exercice : la règle existante, qui indique que l'application des critères [définissant la petite société] aux sociétés qui commencent leurs activités fait l'objet d'estimations de bonne foi au début de l'exercice, a été reprise aux art. 15, § 3 et 15/1, § 3 C. Soc. ; cependant, une précision a été ajoutée, selon laquelle « *S'il ressort de cette estimation que plus d'un des critères seront dépassés au cours du premier exercice, il faut en tenir compte dès ce premier exercice* ».

Dans son projet d'avis sur l'application des critères de taille, la CNC précise que l'estimation doit résulter du plan financier ; dès lors qu'il ressort du plan financier que la société, au terme de son premier exercice et en annualisant les données lorsque l'exercice a une durée autre que de 12 mois, dépassera plus d'un des critères définissant la microsociété ou la petite société, elle ne pourra revendiquer ce statut.

Cette règle est trop rigoureuse, car les prévisions, établies souvent dans l'enthousiasme du démarrage d'une nouvelle activité, peuvent se révéler avoir été trop optimistes, ou les circonstances économiques peuvent avoir changé, avec pour effet que la société se trouverait au terme de son premier exercice dans une catégorie de société inférieure à celle ressortant de son plan financier ; l'empêcher, dans ces circonstances, à porter pendant deux au moins un costume trop grand est difficile à justifier.

### C. Groupes et consortiums

**61.** Comme pour les petites sociétés, l'augmentation des seuils définissant les groupes de taille réduite s'est voulue correspondre à l'indexation (en fait, en raison de l'arrondissement, l'évolution est inférieure à l'indexation) :

- Le total du bilan passe de 14,6 millions à 17 millions ;
- Le chiffre d'affaires passe de 29,2 millions à 34 millions ; et
- Le critère du personnel occupé est maintenu à 250 personnes.

**62.** L'impact de cette adaptation des critères sur le nombre de groupes soumis à consolidation est impossible à déterminer, car les comptes consolidés ne font pas l'objet de schémas standardisés, et ne sont donc pas disponibles sous forme de base de donnée.

Selon les statistiques publiées par la Banque nationale, un peu plus de 800 groupes belges, autres que des sociétés cotées, publient des comptes consolidés, que ce soit en IFRS ou en normes belges. D'après un rapide sondage, un maximum de 10 % de ces groupes pourraient devenir des groupes de taille réduite et ne plus être soumis à l'obligation de consolider.

**63.** Les modalités de calcul des critères et les conditions de passage d'une catégorie à une autre sont similaires à celles commentées supra pour les catégories de sociétés ; on s'y référera utilement.

Il convient également d'attirer l'attention sur le fait qu'un aménagement est prévu pour le calcul des critères de consolidation : si les éliminations intra-groupe ne sont pas effectuées, par exemple parce que le groupe ne s'est pas engagé dans une consolidation formelle, les seuils sont augmentés de 20 %.

**64.** Aucune modification n'a été apportée à l'assimilation des consortiums à des groupes de sociétés soumis à l'obligation d'établir et publier des comptes consolidés, même si la notion de consortium reste relativement <sup>(8)</sup> étrangère à la directive comptable. Il convient de souligner que cette obligation de consolidation des consortiums ne se retrouve pas dans nombre d'autres pays européens.

**65.** En ce qui concerne les exemptions de consolidation, la directive comptable ne reprend pas l'exemption de consolidation introduite par la Directive 2009/49/CE du 18 juin 2009, exemptant une entreprise mère régie par le droit interne d'un État membre dont toutes les entreprises filiales présentent, tant individuellement que collectivement, un intérêt négligeable.

La raison en est sans doute que le nouveau principe de l'importance relative (art. 6.1, j) de la directive) s'applique également aux exigences concernant la consolidation.

<sup>(8)</sup> L'article 22.2, b) reconnaît toutefois la notion d'entreprises placées sous une direction unique, mais introduit une confusion en faisant référence à une entreprise mère et à une entreprise filiale.

La Belgique avait transposé la Directive 2009/49/CE en insérant de manière adéquate un deuxième alinéa à l'article 110 du Code des sociétés ; cet article n'a pas été modifié dans la transposition de la directive comptable, de sorte que cette cause d'exemption reste active; la question de savoir si une telle disposition est désormais couverte par le principe de matérialité alors qu'elle n'est plus édictée de manière spécifique par la directive comptable peut faire débat.

**66.** Par ailleurs, la directive comptable (art. 23.1 et 23.2) stipule que sont toujours tenus d'établir des comptes consolidés les petits et moyens groupes dont une entreprise liée au moins est une entité d'intérêt public ; les entreprises liées sont définies par la directive comptable (art. 2.11 et 2.12) comme l'entreprise mère et ses filiales ; ainsi, dès lors qu'une société détient une participation de contrôle dans une entité d'intérêt public, par exemple une petite société d'assurance, elle est tenue d'établir des comptes consolidés, même si le groupe est un petit ou moyen groupe.

Cette disposition se retrouvait déjà dans la Directive de 1983 (art. 6.4), mais ne concernait que les sociétés cotées, et non les autres entités d'intérêt public.

En Belgique, cette règle est inscrite à l'article 114 du Code des sociétés, mais ne s'applique que « lorsque des actions émises par une des sociétés à consolider sont, en tout ou en partie, admises aux négociations sur un marché réglementé »; les autres entités d'intérêts public (banques, assurances) n'y ont pas été intégrées ; l'élargissement introduit par la directive comptable n'a pas été transposé.



## 5.4. PASSAGE D'UNE CATEGORIE A L'AUTRE

67. Un changement important a été apporté à la règle antérieure, formulée à l'article 15, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés (ancien), qui déterminait que pour être petite, une société devait avoir respecté les critères au cours de deux exercices précédents ; désormais, l'article 15, § 2 du Code des sociétés détermine, conformément à l'article 3.10 de la directive comptable, qu'une société doit s'être retrouvée pendant deux années consécutives dans les critères d'une catégorie autre que la sienne pour, à partir de l'année suivante, faire partie de cette autre catégorie :

<b>Passage d'une catégorie à une autre – situation AVANT la transposition</b>				
	<b>Année 1</b>	<b>Année 2</b>	<b>Année 3</b>	<b>Année 4</b>
Taille réelle	Petite	Grande	Petite	Grande
Catégorie	Petite	Petite	<b>Grande</b>	<b>Grande</b>

<b>Passage d'une catégorie à une autre – situation APRES la transposition (1)</b>				
	<b>Année 1</b>	<b>Année 2</b>	<b>Année 3</b>	<b>Année 4</b>
Taille réelle	Petite	Grande	Grande	Grande
Catégorie	Petite	Petite	<b>Petite</b>	<b>Grande</b>

<b>Passage d'une catégorie à une autre – situation APRES la transposition (2)</b>				
	<b>Année 1</b>	<b>Année 2</b>	<b>Année 3</b>	<b>Année 4</b>
Taille réelle	Petite	Grande	Petite	Grande
Catégorie	Petite	Petite	<b>Petite</b>	<b>Petite</b>

68. L'impact de cette modification est cependant minime, car le nombre de sociétés qui changent de catégorie entre les petites et les grandes sociétés est, d'après nos analyses, peu élevé : de l'ordre de 200 entreprises par an ; cependant, cette règle trouvera à s'appliquer plus souvent à l'avenir en raison de la création des microsociétés.

## 5.5. ENTREE EN VIGUEUR ET MESURES TRANSITOIRES

**69.** La directive devait être transposée dans la législation nationale de chaque état membre dans les deux ans de sa publication, soit pour le 20 juillet 2015 au plus tard, l'objectif étant que les nouvelles règles puissent être appliquées par les entreprises à partir des exercices comptables débutant en 2016.

La transposition en Belgique est donc réalisée avec un retard de 5 mois par rapport au délai imparti, mais d'une part, les nouvelles règles ne sont applicables qu'à partir des exercices comptables commencés en 2016, et d'autre part, la Belgique est loin d'être la dernière des Etats membres de l'Union européenne à avoir rempli son devoir de transposition.

54

NOUVELLES CATEGORIES DE SOCIETES, DE GROUPES ET DE SEUILS

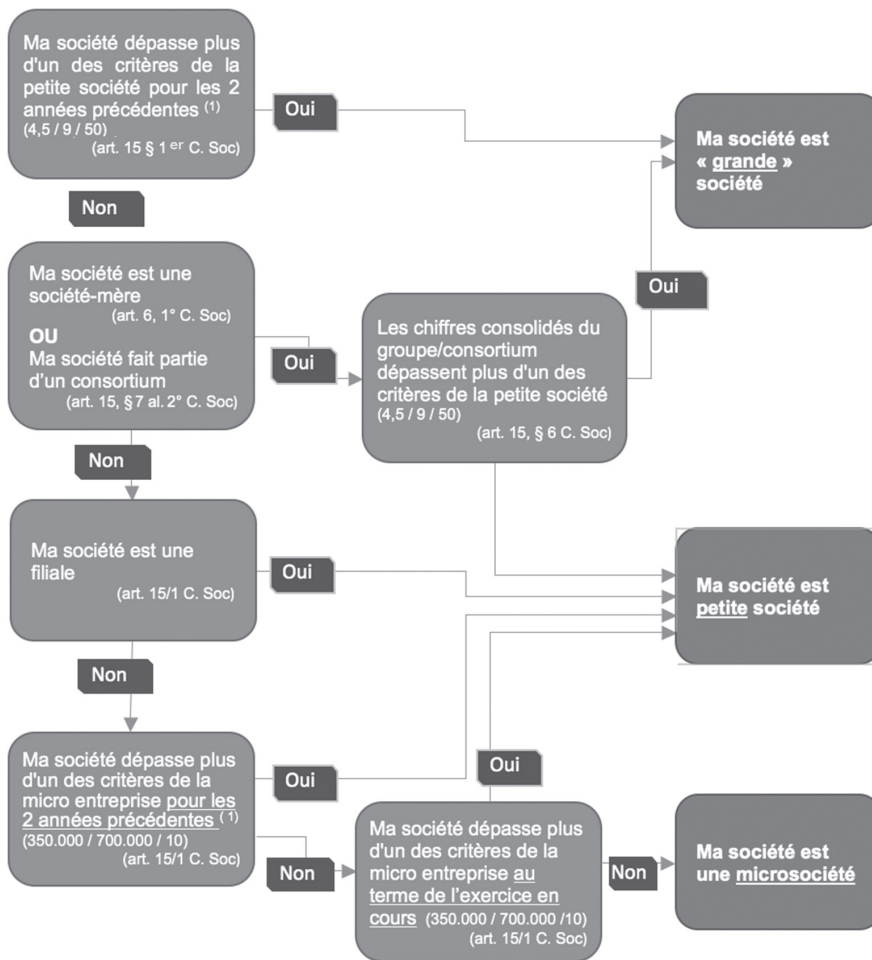
**70.** En ce qui concerne les circonstances impliquant un changement de catégorie de sociétés, une règle transitoire a été adoptée : les nouveaux articles 15, § 2 et 15/1, § 2 « *ne sont pas applicables, et ce pour une seule fois, au premier exercice commençant après le 31 décembre 2015* » (Loi 18 décembre 2015, art. 63, al.1<sup>er</sup>).

**71.** D'après le projet d'avis de la Commission des Normes Comptables publié le 13 janvier 2016 et intitulé « Application des critères de taille visés aux articles 15 et 15/1 du Code des sociétés », cette formulation relativement obscure signifie que « *Pour le premier exercice commençant après le 31 décembre 2015, il doit uniquement être déterminé si la société a dépassé plus d'un des seuils majorés du nouvel article 15. du C. Soc. à la date de clôture du bilan du dernier exercice clôturé* ».

A la lecture de cette explication, le doute persiste ; heureusement, une explication donnée dans un exemple qui suit permet de lever ce doute : « *Pour déterminer si une société doit être qualifiée de grande ou de petite pour l'année comptable 2016, il faut déterminer si elle a dépassé au 31 décembre 2015 plus d'un des seuils majorés du nouvel article 15 du C. Soc.* ». La catégorie de la société pour l'exercice débuté en 2016 est en tout état de cause déterminée par la taille de l'entreprise pour le seul exercice précédent.

Il est à noter que cette règle des deux années successives ne vaut que pour le changement de catégorie considéré sur le plan individuel ; elle ne concerne pas aux règles d'exclusion, qui s'appliquent dès l'occurrence des circonstances d'exclusion; ainsi, une petite société qui devient une société mère d'un groupe dont la taille dépasse celle d'une petite société perd instantanément son statut de petite société.

5.6. ARBRE DE DECISION



(9) Pour l'exercice commençant en 2016 : « pour l'exercice précédent » (au lieu de « pour les deux années précédentes »)



## **HOOFDSTUK 6**

### **BOEKHOUDKUNDIGE NIEUWIGHEDEN VOOR KMO'S**

## **CHAPITRE 6**

### **NOUVEAUTES COMPTABLES POUR LES PME**

**E. DE WIELEMAKER**

Academisch lid HIAF  
Lector UGent

## 6.1. MICROVENNOOTSCHAPPEN: VERKORTE BALANS EN RESULTATENREKENING, VERKORTE TOELICHTING EN OPENBAARMAKINGSVERPLICHTINGEN

### 6.1.1. Algemeen

**72.** De kleinste telg in het artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen is sinds 1 januari 2016 de microvennootschap. Dit is een vennootschapsvorm die voorheen nog niet bestond in België, en waarvan men voortaan in artikel 15/1, § 1 van het Wetboek van vennootschappen de definiëring als volgt kan terugvinden.

**73.** Microvennootschappen zijn kleine vennootschappen met rechtspersoonlijkheid die op datum van de jaarafsluiting geen dochtervennootschap of moedervennootschap zijn en die niet meer dan één der volgende criteria overschrijden:

- jaargemiddelde van het personeelsbestand: 10;
- jaaromzet, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde: 700.000 EUR; of
- balanstotaal: 350.000 EUR.

**74.** Uiteraard zijn dit de criteria voor een boekjaar met een duurtijd van 12 maanden. Want heeft het boekjaar uitzonderlijk een duur van minder of meer dan twaalf maanden, waarbij deze duur niet langer kan zijn dan vierentwintig maanden min één kalenderdag, dan wordt het bedrag van de omzet exclusief de belasting over de toegevoegde waarde bedoeld in artikel 15/1, § 1 van het Wetboek van vennootschappen, vermenigvuldigd met een breuk waarvan de noemer twaalf is en de teller het aantal maanden van het beschouwde boekjaar, waarbij elke begonnen maand voor een volle maand wordt geteld (art. 15/1, § 4 W. Venn.)<sup>(1)</sup>.

Het kan en mag uiteraard niet de bedoeling zijn er kunstmatig voor te zorgen dat deze microvennootschap net op balansdatum geen moeder- of dochtervennootschap (meer) is.

Een antimisbruikbepaling, nog uit te werken door de Commissie voor Boekhoudkundige Normen, zal hieromtrent meer duiding verschaffen.

**75.** Wat de term “jaaromzet” betreft, behoudt men de redenering dat wanneer de opbrengsten die voortspruiten uit het gewoon bedrijf van een vennootschap voor meer dan de helft bestaan uit opbrengsten die niet aan de omschrijving beantwoorden van de post “omzet”, dan moet in deze context onder omzet worden verstaan: het totaal van de bedrijfs- en financiële opbrengsten met uitsluiting van de niet-recurrente opbrengsten (art. 15/1, § 5 W. Venn.)<sup>(2)</sup>.

**76.** Volgens cijfers aangeleverd door de EU, gaat dit voor Europa als een geheel over 75 % van de Europese ondernemingen die het statuut van microvennootschap zullen hebben. Toegesplitst op België vallen maar liefst 316.426<sup>(3)</sup> ondernemingen of 83,5 % van onze Belgische ondernemingen in deze categorie. Het exacte aantal is echter niet

<sup>(1)</sup> Art. 4 wet van 18 december 2015, BS 30 december 2015.

<sup>(2)</sup> Art. 4 wet van 18 december 2015.

<sup>(3)</sup> Persberichten Ministerraad van 19 juni 2015.

gekend daar de kleine vennootschappen vandaag de dag in het verkorte schema hun omzet facultatief opgeven.

77. Het feit dat onze Belgische microvennootschap nooit een moeder of dochtervennootschap kan zijn, is een Belgische verstrenging van de Europese definitie (art. 3, punt 1 Richtlijn 2013/34/EU, hierna “boekhoudrichtlijn”). De lidstaten konden de “basis-definitie” wel overnemen of beperken, doch niet verruimen. Op dezelfde wijze konden de lidstaten opteren om gebruik te maken van de facultatieve keuzemogelijkheden in de Richtlijn (art. 36 boekhoudrichtlijn).

78. Van deze laatste keuzemogelijkheden maakte de Belgische regering gebruik om de microvennootschap vrij te stellen van de opmaak en bijgevolg publicatie van een jaarverslag en deze vennootschapsvorm slechts een beperkte toelichting op te leggen (Memorie van toelichting bij art. 4, § 1, *Parl.St.* Kamer, 2015-16, nr.1444/001, 11).

79. De microvennootschappen in België maken voortaan gebruik van het microschematische van de jaarrekening zoals opgenomen in artikel 28 van het koninklijk besluit van 18 december 2015. Het microschematische van de balans (*cf. infra*, nr. 81) en het microschematische van de resultatenrekening (*cf. infra*, nr. 88) en de toelichting van de microvennootschap (*cf. infra*, nr. 98) worden hierna besproken, steeds met een summier reflectie naar welke de ultieme vereenvoudiging in de Richtlijn mogelijk achtte, en een uitgebreide weergave van de keuzes door België gemaakt.

### 6.1.2. Balans van de microvennootschap

#### A. Europa

80. Vanuit het principe “*Think small first*” gaf Europa de lidstaten de kans tot maximale vereenvoudiging voor deze kleinste vennootschapsvorm. Het *minimum minimorum* waarvoor de lidstaten als microschematische voor de balans konden opteren beperkte zich tot amper een tiental rubrieken zoals in Schema 1 weergegeven.

#### Schema 1.

*Optioneel schema van de minimale horizontale microbalans op basis van artikel 36, punt 2a van de boekhoudrichtlijn.*

#### Activa

- A. Geplaatst, niet gestort kapitaal
- B. Kosten van oprichting en uitbreiding
- C. Vaste activa
- D. Vlottende activa
- E. Overlopende posten

#### Eigen vermogen en overige passiva

- A. Eigen vermogen
- B. Voorzieningen
- C. Schulden
- D. Overlopende posten

Dergelijke “micro-entiteit” kreeg potentieel (als de lidstaat dit verkoos) op een viertal punten belangrijke vrijstellingen. Zo was een vrijstelling van sommige overlopende posten mogelijk (art. 36, punt 1a boekhoudrichtlijn), een vrijstelling wat de toelichting bij de financiële overzichten betreft (art. 36, punt 1b boekhoudrichtlijn), een vrijstelling om een bestuursverslag (lees: jaarverslag) op te stellen (art. 36, punt 1c boekhoudrichtlijn) en vrijstelling van het publiceren van de jaarlijkse financiële informatie (op voorwaarde dat deze ten minste wordt neergelegd bij één door de lidstaat gekozen autoriteit) (art. 36, punt 1d boekhoudrichtlijn).

### B. België

**81.** België is helemaal niet zover gegaan in het kiezen voor vereenvoudiging, maar opteert voor een nauwe aansluiting bij de vertrouwde schema's. De niet-genoteerde microvennootschappen bedoeld in artikel 15/1 van het Wetboek van vennootschappen kunnen hun balans en resultatenrekening opstellen volgens opgenomen het microschemata met een verkorte toelichting (art. 82, § 2/1 KB W. Venn.)<sup>(4)</sup>.

De Belgische microvennootschap zal het verkorte schema van de balans (zoals we dit vandaag de dag kennen), mits enkele nieuwigheden (*cf. infra*, nr. 124 e.v.) gebruiken (art. 94/1 KB W. Venn.)<sup>(5)</sup>. Dit wordt in Schema 2 weergegeven.

Het lijkt geen twijfel dat dit “microschema” van de balans (art. 94/1 KB W. Venn.)<sup>(6)</sup> gevoelig uitgebreider is dan het minimum waarvoor de lidstaten konden opteren.

#### Schema 2.

*Schema voor de balans van de microvennootschap (art. 94/1 KB W. Venn.)*<sup>(7)</sup>

##### ACTIVA

##### I. Oprichtingskosten

##### Vaste activa

##### II. Immateriële vaste activa

##### III. Materiële vaste activa

##### A. Terreinen en gebouwen

##### B. Installaties, machines en uitrusting

##### C. Meubilair en rollend materieel

##### D. Leasing en soortgelijke rechten

##### E. Overige materiële vaste activa

##### F. Activa in aanbouw en vooruitbetalingen

##### IV. Financiële vaste activa

##### Vlottende activa

##### V. Vorderingen op meer dan een jaar

##### A. Handelsvorderingen

<sup>(4)</sup> Art 18, 4° KB 18 december 2015, BS 30 december 2015.

<sup>(5)</sup> Art. 28 KB 18 december 2015, BS 30 december 2015.

<sup>(6)</sup> Art. 28 KB 18 december 2015, BS 30 december 2015.

<sup>(7)</sup> Art. 28 KB 18 december 2015, BS 30 december 2015.



- B. Overige vorderingen*
- VI. Voorraden en bestellingen in uitvoering*
  - A. Voorraden*
  - B. Bestellingen in uitvoering*
- VII. Vorderingen op ten hoogste een jaar*
  - A. Handelsvorderingen*
  - B. Overige vorderingen*
- VIII. Geldbeleggingen*
- IX. Liquide middelen*
- X. Overlopende rekeningen*

*Totaal der activa**PASSIVA**Eigen vermogen*

- I. Kapitaal*
  - A. Geplaatst kapitaal*
  - B. Niet-opgevraagd kapitaal*
- II. Uitgiftepremies*
- III. Herwaarderingsmeerwaarden*
- IV. Reserves*
  - A. Wettelijke reserve*
  - B. Onbeschikbare reserves*
    - 1. Voor eigen aandelen*
    - 2. Andere*
  - C. Belastingvrije reserves*
  - D. Beschikbare reserves*
- V. Overgedragen winst (verlies)*
- VI. Kapitaalsubsidies*
- VIbis. Voorschot aan de vennoten op de verdeling van het netto-actief (-)*

*Voorzieningen en uitgestelde belastingen*

- VII.*
  - A. Voorzieningen voor risico's en kosten*
    - 1. Pensioenen en soortgelijke verplichtingen*
    - 2. Belastingen*
    - 3. Grote herstellings- en onderhoudswerken*
    - 4. Milieuverplichtingen*
    - 5. Overige risico's en kosten*
  - B. Uitgestelde belastingen*

*Schulden*

- VIII. Schulden op meer dan een jaar*
  - A. Financiële schulden*
    - 1. Kredietinstellingen, leasingschulden en soortgelijke schulden*
    - 2. Overige leningen*
  - B. Handelsschulden*
  - C. Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen*

- D. Overige schulden
  - IX. Schulden op ten hoogste een jaar
    - A. Schulden op meer dan een jaar die binnen het jaar vervallen
    - B. Financiële schulden
      - 1. Kredietinstellingen
      - 2. Overige leningen
    - C. Handelsschulden
      - 1. Leveranciers
      - 2. Te betalen wissels
    - D. Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen
    - E. Schulden met betrekking tot belastingen, bezoldigingen en sociale lasten
      - 1. Belastingen
      - 2. Bezoldigingen en sociale lasten
    - F. Overige schulden
  - X. Overlopende rekeningen
- Totaal der passiva

**82.** Inhoudelijk is de lading achter heel wat posten gevoelig gewijzigd. De activaposten: oprichtingskosten; kosten van onderzoek en ontwikkeling; *goodwill*; bestellingen in uitvoering en vorderingen krijgen een update. Bij de passivarubrieken springen de wijzigingen aan de herwaarderingsmeerwaarden, voorzieningen en schulden eruit. Deze nieuwigheden komen systematisch uitgebreid aan bod (*cf. infra*, nr. 124 e.v.).

**83.** Vormelijk is in vergelijking met het verkort model dat voor 1 januari 2016 in voege was, de positie van de rubriek “I. Oprichtingskosten” gewijzigd en zijn de Romeinse cijfers en Arabische nummers terug van sinds 1/04/2007 te zijn weggeweest.

Voorts krijgt de rubriek “VI.bis. Voorschot aan de vennoten op de verdeling van het netto-actief” er een “-” aan toegevoegd.

Daaropvolgend worden vijf nieuwe subrubrieken ingevoegd in de rubriek “VII. A. Voorzieningen voor risico’s en kosten”.

1. Pensioenen en soortgelijke verplichtingen
2. Belastingen
3. Grote herstellings- en onderhoudswerken
4. Milieuverplichtingen
5. Overige risico’s en kosten.

Meest opvallend is hierbij de nieuwe vierde subrubriek “Milieuverplichtingen” bij VII.A. Voorzieningen voor risico’s en kosten, daar deze nu ook nieuw is in het volledige schema.

**84.** Het is echter toegestaan de posten die in het verkorte schema van de balans (*cf. infra*, nr. 88) met Arabische cijfers zijn aangeduid samen te voegen wanneer hun bedrag niet van materieel belang is voor het geven van een getrouw beeld van het

vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap, of indien die samenvoeging de duidelijkheid ten goede komt (art. 82, § 3/1, KB W. Venn.)<sup>(8)</sup>.

Maar, let wel, indien men hier gebruik van maakt moeten de aldus samengevoegde posten in de toelichting bij de jaarrekening alsnog afzonderlijk worden vermeld (art. 82, § 3/1 KB W. Venn.)<sup>(9)</sup>.

**85.** Met de term materieel belang wordt bedoeld de hoedanigheid van informatie waarvan redelijkerwijze kan worden verwacht dat de weglating of onjuiste vermelding ervan de beslissingen die een gebruiker op basis van de jaarrekening van een onderneming neemt, zou kunnen beïnvloeden. Het materieel belang van afzonderlijke posten wordt beoordeeld in de context van andere gelijkaardige posten. (art. 82, § 3/1 KB W. Venn.)<sup>(10)</sup>.

Wat het actief betreft, leidt het toepassen van deze vereenvoudiging niet tot het beperken van posten in het microschem. Het kan wel een simplificatie zijn in het weergeven van het passief. Het passief van de microschem van de balans kan hierdoor inkrimpen tot het passief zoals hieronder weergegeven in Schema 3.

*Schema 3.*

*Passief van het schema voor de balans van de microvennootschap na samenvoeging niet materiële posten met Arabische cijfers.*

*PASSIVA*

*Eigen vermogen*

- I. Kapitaal*
    - A. Geplaatst kapitaal*
    - B. Niet-opgevraagd kapitaal*
  - II. Uitgiftepremies*
  - III. Herwaarderingsmeerwaarden*
  - IV. Reserves*
    - A. Wettelijke reserve*
    - B. Onbeschikbare reserves*
    - C. Belastingvrije reserves*
    - D. Beschikbare reserves*
  - V. Overgedragen winst (verlies)*
  - VI. Kapitaalsubsidies*
  - VIIbis. Voorschot aan de vennoten op de verdeling van het netto-actief (-)*
- Voorzieningen en uitgestelde belastingen*
- VII.*
    - A. Voorzieningen voor risico's en kosten*
    - B. Uitgestelde belastingen*

<sup>(8)</sup> Art. 18, 6° KB 18 december 2015.

<sup>(9)</sup> Art. 18, 6° KB 18 december 2015.

<sup>(10)</sup> Art. 18, 6° KB 18 december 2015.

*Schulden**VIII. Schulden op meer dan een jaar*

- A. Financiële schulden*
- B. Handelsschulden*
- C. Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen*
- D. Overige schulden*

*IX. Schulden op ten hoogste een jaar*

- A. Schulden op meer dan een jaar die binnen het jaar vervallen*
- B. Financiële schulden*
- C. Handelsschulden*
- D. Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen*
- E. Schulden met betrekking tot belastingen, bezoldigingen en sociale lasten*
- F. Overige schulden*

*X. Overlopende rekeningen**Totaal der passiva*

**86.** Maar daar stopt de vereenvoudiging niet. Het is de microvennootschappen namelijk toegestaan om in het microschematische vermeldingen in de balans, de resultatenrekening en de toelichting weg te laten wanneer zij niet dienstig zijn voor het betrokken boekjaar (art. 82, § 3 KB W. Venn.)<sup>(11)</sup>.

**6.1.3. Resultatenrekening van de microvennootschap***A. Europa*

**87.** Ook wat de resultatenrekening van de microvennootschap betreft, liet de boekhoudrichtlijn toe om erg drastisch te zijn in het beperken van de nog te op te nemen informatie.

Indien een lidstaat voor de maximale vereenvoudiging ging voor de “micro” winst- en verliesrekening (art. 36, punt 2b boekhoudrichtlijn) dienden enkel de volgende posten afzonderlijk worden getoond, indien van toepassing voor de betreffende vennootschap.

*Schema 4.*

*Optioneel schema van de minimale winst- en verliesrekening van de microvennootschap op basis van artikel 36, punt 2b van de boekhoudrichtlijn.*

- i) Netto-omzet*
- ii) Overige opbrengsten*
- iii) Kosten voor grondstoffen en hulpstoffen*
- iv) Personeelskosten*
- v) Waardecorrecties*
- vi) Overige kosten*
- vii) Belastingen*
- viii) Resultaat*

<sup>(11)</sup> Art. 18, 5° KB van 18 december 2015.

*B. België*

**88.** Zoals bij het schema van de balans reeds duidelijk werd, koos België ook bij de schema's van de resultatenrekening voor continuïteit en aansluiting bij de bestaande schema's. Maar de nieuwe resultatenrekening is geen pure reproductie van de vorige editie van het verkorte schema. De resultatenrekening van de microvennootschap wordt opgesteld volgens onderstaand Schema 5.

*Schema 5.  
Schema van de resultatenrekening voor de microvennootschappen  
(art. 94/2 K.B. W. Venn.)*

- I.
  - A. B. Brutomarge
  - C. Bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen
  - D. Afschrijvingen en waardeverminderingen op oprichtingskosten, op immateriële en materiële vaste activa
  - E. Waardeverminderingen op voorraden, op bestellingen in uitvoering en op handelsvorderingen: toevoegingen (terugnemingen)
  - F. Voorzieningen voor risico's en kosten: toevoegingen (bestedingen en terugnemingen)
  - G. Andere bedrijfskosten
  - H. Als herstructureringskosten geactiveerde bedrijfskosten (-)
  - I. Niet-recurrente bedrijfskosten
- II. Bedrijfswinst (Bedrijfsverlies)
- III. Financiële opbrengsten
  - A. Kapitaal- en interestsubsidies
  - B. Andere financiële opbrengsten
- IV. Financiële kosten
- V. Winst (Verlies) van het boekjaar voor belasting
- VI.
  - A. Onttrekking aan de uitgestelde belastingen
  - B. Overboeking naar de uitgestelde belastingen
- VII. Belastingen op het resultaat
- VIII. Winst (Verlies) van het boekjaar
- IX.
  - A. Onttrekking aan de belastingvrije reserves
  - B. Overboeking naar de belastingvrije reserves
- X. Te bestemmen winst (verlies) van het boekjaar

**89.** De inhoudelijke verschillen in de posten van de resultatenrekening met de vorige versie van het verkorte schema zijn schijnbaar summier, maar deze hangen sterk samen met de grote vormelijke wijzigingen.

**90.** Door de opheffing van de rubrieken van de resultatenrekening met betrekking tot de uitzonderlijke opbrengsten en kosten, werden vormelijk aanpassingen van betekenis aangebracht in het verkorte schema van de resultatenrekening. Deze aanpassingen

zullen ook terug te vinden zijn in de het volledige schema van de resultatenrekening alsook in de geconsolideerde resultatenrekening. “Meest opvallende is de rubriek I”. Niet-recurrente bedrijfskosten in het verkorte schema.

Gezien deze nieuwe modellen van de resultatenrekening bij de Richtlijn geen rubrieken meer voor de uitzonderlijke opbrengsten en de uitzonderlijke kosten voorzien, moeten deze resultaten dus voortaan worden gekwalificeerd, naargelang hun aard, als zijnde bedrijfsresultaten of financiële resultaten. En dit is niet altijd een één op één relatie voor dezelfde rubriek.

Herstructureringskosten bijvoorbeeld, kunnen, zowel bedrijfskosten als financiële kosten zijn. Mogelijkheden van deze verschillende aard zijn: uitzonderlijke afschrijvingen, studiekosten, verhuizingskosten, opzeggingsvergoedingen, kosten voor herscholing van het personeel, aankoop van nieuw materieel, voorzieningen voor kosten, enz. Ze worden bijgevolg volgens hun aard ten laste genomen, naar aanleiding van het schrappen van de uitzonderlijke kosten in de resultatenrekening, in de hoedanigheid van bedrijfskosten of financiële kosten (art. 58 KB W. Venn.)<sup>(12)</sup>.

Hun boeking aan de actiefzijde, met de bedoeling ze te verdelen over latere boekjaren, vindt plaats door ze ondubbelzinnig en globaal in mindering te brengen van respectievelijk de bedrijfskosten of de financiële kosten (art. 58 K.B. W. Venn.)<sup>(13)</sup>.

**91.** Ook hier in het bijzonder in de resultatenrekening van de microvennootschappen is het de microvennootschappen toegestaan om in het microschemata de vermeldingen in de resultatenrekening weg te laten wanneer zij niet dienstig zijn voor het betrokken boekjaar (art. 82, § 3 KB W. Venn.)<sup>(14)</sup>.

**92.** Aan het schema van de resultaatverwerking werden slechts vormelijke aanpassingen gedaan. De werknemers hebben bij de “uit te keren winst” nu hun eigen post en zitten niet langer bevat in de “andere rechthebbenden”. De posten van rubriek “F. Uit te keren winst”, krijgen allemaal, op de werknemers na, de noot “(a)” erbij die verwijst dat dit alleen geldt voor de vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid naar Belgisch recht. Voor de volledigheid wordt het schema van de resultaatverwerking voor microvennootschappen opgenomen in Schema 6.

#### *Schema 6.*

*Schema van de resultaatverwerking voor de microvennootschappen  
(art. 94/2 KB W. Venn.)<sup>(15)</sup>*

#### *Resultaatverwerking*

##### *A. Te bestemmen winst (verlies)*

##### *1. Te bestemmen winst (verlies) van het boekjaar*

<sup>(12)</sup> Art. 12 KB 18 december 2015.

<sup>(13)</sup> Art. 12 KB 18 december 2015.

<sup>(14)</sup> Art. 18, 5° KB 18 december 2015.

<sup>(15)</sup> Art. 28 KB 18 december 2015.

- 2. *Overgedragen winst (verlies) van het vorige boekjaar*
- B. *Onttrekking aan het eigen vermogen*
- C. *Toevoeging aan het eigen vermogen*
  - 1. *Aan het kapitaal en aan de uitgiftepremies*
  - 2. *Aan de wettelijke reserve*
  - 3. *Aan de overige reserves*
- D. *Over te dragen resultaat*
  - 1. *Over te dragen winst*
  - 2. *Over te dragen verlies*
- E. *Tussenkoms van de vennoten in het verlies*
- F. *Uit te keren winst*
  - 1. *Vergoeding van het kapitaal (a)*
  - 2. *Beheerders of zaakvoerders (a)*
  - 3. *Werknemers*
  - 4. *Andere rechthebbenden (a)*

#### 6.1.4. Toelichting van de microvennootschap

93. De grootste vernieuwing en vereenvoudiging in de jaarrekening van de microvennootschappen is ongetwijfeld te vinden in de toelichting. De microvennootschappen die van het microschemata gebruik maken, genieten een vereenvoudiging, in die zin dat zij de toelichting bij hun jaarrekening zullen beperken tot de in het nieuwe artikel 94/3 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen opgesomde gegevens <sup>(16)</sup>.

94. Zo hoeven deze microvennootschappen slechts een beperkt aantal gegevens op te nemen die betrekking hebben op (I) de samenvatting van de waarderingsregels, (II) de staat van de vaste activa, (III) de rechten en verplichtingen buiten balans; (IV) het bedrag van de aan de leden van de leidinggevende, de toezichthoudende of de bestuursorganen verleende voorschotten en kredieten, en (V) bepaalde informatie betreffende de eigen aandelen. Hiervan werden drie toelichtingen (III, IV en V) door Europa opgelegd (art. 36, punt 1b boekhoudrichtlijn) en twee (I en II) door de regering toegevoegd (art. 94/3, KB W. Venn.) <sup>(17)</sup>.

De vijf toelichtingen bij de jaarrekening van de microvennootschappen zijn:

- I. Een samenvatting van de waarderingsregels
- II. Een staat van de vaste activa
- III. Gegevens met betrekking tot niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen
- IV. Bedrag van de aan de leden van de leidinggevende, de toezichthoudende of de bestuursorganen verleende voorschotten en kredieten en ten behoeve van deze personen aangegane garantieverplichtingen
- V. Informatie betreffende eigen aandelen

<sup>(16)</sup> Art. 28 KB 18 december 2015.

<sup>(17)</sup> Art. 28 KB 18 december 2015.

Deze toelichtingen bevatten respectievelijk de hierna vermelde aanvullende gegevens zoals opgenomen in artikel 94/3 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen <sup>(18)</sup>.

*I. De samenvatting van de waarderingsregels.*

**95.** In wezen blijven de waarderingsregels ongewijzigd en houdt deze eerste staat in dat de microvennootschap aangeeft welke waarderingsregels zij volgt en wanneer en in welke mate ervan wordt afgeweken (art. 28, i.h.b. eerste paragraaf, tweede en derde lid KB W.Venn. is van toepassing).

68

Het betreft de waarderingsregels die gelden voor het aanleggen en aanpassen van:

- afschrijvingen;
- waardeverminderingen;
- voorzieningen voor risico's en kosten; en
- herwaarderingen.

**96.** Andere, met name de in artikel 29 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen gevraagde vermeldingen, horen eveneens thuis bij de waarderingsregels. Het betreft enerzijds de vermelding en verantwoording van de afwijking van de in het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen opgenomen waarderingsregels indien in uitzonderingsgevallen blijkt dat de toepassing ervan niet zou leiden tot een getrouw beeld van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap. Anderzijds moet tevens de geraamde invloed van de afwijkende waarderingsregel op het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap in de toelichting bij de jaarrekening worden vermeld over het boekjaar waarin de afwijkende waarderingsregel voor het eerst wordt toegepast <sup>(19)</sup>.

De overige bepalingen van het koninklijk besluit van 18 december 2015 waarin bijkomende gegevens worden opgelegd in de samenvatting van de waarderingsregels gelden niet, tenzij deze gegevens noodzakelijk zijn voor het begrip van de financiële toestand en de resultaten van de microvennootschap (art. 94/3 KB W. Venn.) <sup>(20)</sup>.

*II. Een staat van de vaste activa inzake de rubrieken “II. Immateriële vaste activa”, “III. Materiële vaste activa” en “IV. Financiële vaste activa”.*

**97.** Deze staat bevat de volgende gegevens (art. 94/3 KB W. Venn.) <sup>(21)</sup>:

- a) *“het bedrag van de aanschaffingswaarde per einde van het vorige boekjaar, de mutaties ervan tijdens het boekjaar (aanschaffingen, met inbegrip van de geproduceerde vaste activa, overdrachten en buitengebruikstellingen, overboekingen van een*

<sup>(18)</sup> Art. 28 KB 18 december 2015.

<sup>(19)</sup> Art. 5 KB 18 december 2015.

<sup>(20)</sup> Art. 28 KB 18 december 2015.

<sup>(21)</sup> Art. 28 KB 18 december 2015.



- post naar een andere, evenals voor de financiële vaste activa de andere mutaties), en van het bedrag ervan per einde van het boekjaar;*
- b) *uitgezonderd voor de immateriële vaste activa, het bedrag van de meerwaarden per einde van het vorige boekjaar, de mutaties ervan tijdens het boekjaar (geboekte meerwaarden, meerwaarden verworven van derden, afgeboekte meerwaarden, overboekingen van een post naar een andere) en het bedrag ervan per einde van het boekjaar;*
- c) *het bedrag van de afschrijvingen en de waardeverminderingen per einde van het vorige boekjaar, de mutaties ervan tijdens het boekjaar (geboekt of teruggenomen via de resultatenrekening, verworven van derden, afgeboekt, overgeboekt van een post naar een andere) en het bedrag ervan per einde van het boekjaar;*
- d) *wat de financiële vaste activa betreft, de niet opgevraagde bedragen per einde van het vorige boekjaar, de mutaties ervan tijdens het boekjaar, evenals het bedrag ervan per einde van het boekjaar;*
- e) *het bedrag van de nettoboekwaarde per einde van het boekjaar.*

### III. Gegevens met betrekking tot niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen

#### A. De volgende gegevens met betrekking tot niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen:

1° *het bedrag van de persoonlijke zekerheden die door de vennootschap werden gesteld of onherroepelijk beloofd als waarborg voor schulden en verplichtingen van derden, met afzonderlijke vermelding van de door de vennootschap overgedragen en door haar geëndosseerde wissels;*

2° *het bedrag van de zakelijke zekerheden die door de vennootschap werden gesteld of onherroepelijk beloofd op haar eigen activa als waarborg voor eigen schulden en verplichtingen eensdeels, en voor schulden en verplichtingen van derden anderdeels, met volgende vermeldingen:*

- *wat de hypotheken betreft, de boekwaarde van de bezwaarde activa en het bedrag van de hypothecaire inschrijving;*
- *wat het pand op het handelsfonds betreft, het bedrag van de inschrijving;*
- *wat het pand (met inbegrip van het eigendomsvoorbehoud) betreft op andere activa, de boekwaarde van de in pand gegeven activa;*
- *wat de zekerheden betreft op nog door de onderneming te verwerven activa, het bedrag van de betrokken activa.*

B. *Het bedrag, de aard en de vorm van belangrijke hangende geschillen en andere belangrijke verplichtingen die hierboven niet zijn bedoeld. Het bedrag en de aard van verplichtingen jegens verbonden of geassocieerde ondernemingen worden afzonderlijk vermeld.*

C. *Indien ten behoeve van de personeels- of directieleden van de vennootschap is voorzien in een aanvullend rust- of overlevingspensioen, een beknopte*

*beschrijving van de desbetreffende regeling met opgave van de maatregelen die de vennootschap heeft genomen om de daaruit voortvloeiende kosten te dekken. Wat de pensioenen betreft die door de vennootschap zelf worden gedragen wordt het bedrag geschat van de verplichtingen die voortvloeien uit reeds gepresteerd werk met een korte beschrijving van de wijze waarop dit bedrag wordt berekend.*

*IV. Het bedrag van de aan de leden van de leidinggevende, de toezichthoudende of de bestuursorganen verleende voorschotten en kredieten, met vermelding van de interestvoet, de belangrijkste voorwaarden en de eventueel afgeloste of afgeschreven bedragen of bedragen waarvan werd afgezien, alsmede ten behoeve van de betrokken personen aangegane garantieverplichtingen van welke aard ook, met opgave van een totaalbedrag voor elke genoemde groep.*

*Het aantal eigen aandelen dat respectievelijk door de vennootschap zelf en door haar dochterondernemingen wordt aangehouden, evenals het kapitaalbedrag vertegenwoordigd door deze aandelen.”.*

Kan het nog eenvoudiger? Ja! Dat kan én mag!

**98.** Net zoals de balans en resultatenrekening van de microvennootschap, mogen ook uit de toelichting vermeldingen worden weggelaten wanneer zij niet dienstig zijn voor het betrokken boekjaar. (art. 82, § 3 KB W. Venn.)<sup>(22)</sup>

*De sociale balans*

**99.** Het mag opvallen dat de sociale balans niet langer deel uitmaakt van de toelichting.

Handelaars – natuurlijke personen moeten de gegevens betreffende de sociale balans niet meedelen, maar de bestuurders of zaakvoerders van microvennootschappen (net als de kleine en grote vennootschappen) moeten dit wel neerleggen bij de Nationale Bank van België samen met de andere stukken vermeld in het aangepaste artikel 100 van het Wetboek van vennootschappen. En dit hoort te gebeuren binnen de dertig dagen nadat de jaarrekening is goedgekeurd en ten laatste zeven maanden na de datum van afsluiting van het boekjaar (*cf.* art. 100 wet 18 december 2015)<sup>(23)</sup>.

**100.** Ondernemingen die beschikken over een ondernemingsraad en gebruik maken van de hierboven beschreven microschemas zullen toch aan de ondernemingsraad een jaarrekening volgens het volledig schema alsook een sociale balans volgens het meest uitgebreide schema meedelen. Deze aan de ondernemingsraad meegedeelde jaarrekening en sociale balans moeten ook aan de algemene vergadering worden meegedeeld (Wijzigingen van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven, van de wet van 22 december 1995 houdende maatregelen tot uitvoering van het meerjarenplan voor werkgelegenheid en van het Wetboek van

<sup>(22)</sup> Art. 18, 5° KB 18 december 2015.

<sup>(23)</sup> Art. 16, 2° wet 18 december 2015.

economisch recht)<sup>(24)</sup>. Tevens zal bij elke jaarrekening die aan het Comité voor Preventie en Bescherming op het Werk wordt meegedeeld bij of krachtens de wet van 4 augustus 1996 betreffende het welzijn van de medewerkers bij de uitvoering van hun werk, moet de sociale balans gevoegd worden<sup>(25)</sup>.

### *Het jaarverslag*

**101.** België maakt gebruik van de mogelijkheid om vrijstellingen toe te kennen aan haar microvennootschappen zodat microvennootschappen geen jaarverslag moeten opstellen.

#### **6.1.5. Openbaarmakingsverplichtingen van de microvennootschappen**

**102.** De microvennootschappen mogen hun jaarrekening, die krachtens artikel 94/1, eerste lid van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen in microvorm is opgesteld, in deze microvorm openbaar maken.

Wat de openbaarmaking van het jaarverslag betreft, bepaalt artikel 30, punt 1 van de boekhoudrichtlijn dat de lidstaten erop toezien dat de ondernemingen de jaarlijkse financiële overzichten en het bestuursverslag openbaar maken. Voor de Belgische microvennootschap is het triviaal dat gezien de vrijstelling van de opmaak ook de publicatievereiste voor het jaarverslag komt te vervallen.

**103.** Nieuw is de afschaffing van de verplichting tot publicatie van de mededeling van de neerlegging van de jaarrekeningen in de Bijlagen bij het Belgisch Staatsblad (art. 180 KB W. Venn.)<sup>(26)</sup>.

**104.** Ook de openbaarmakingskosten, voor de jaarrekening voorgesteld volgens het “Micromodel van jaarrekening, zijn aan microprijs”. De microvennootschap betaalt 35 EUR, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde aan neerleggingskosten (art. 178, § 3, vierde lid KB W. Venn.)<sup>(27)</sup>.

De neerleggingskosten kunnen weliswaar voortaan niet meer in contanten worden betaald (art. 178, § 4 KB W. Venn.)<sup>(28)</sup>.

**105.** Binnen elf werkdagen die volgen op de datum van de aanvaarding van de neerlegging, stuurt de Nationale Bank van België de mededeling van deze neerlegging naar de rechtspersoon op wie het document betrekking heeft (art. 180, tweede lid KB W. Venn.)<sup>(29)</sup>.

<sup>(24)</sup> Art. 33 wet van 18 december 2015.

<sup>(25)</sup> Art. 35 wet van 18 december 2015.

<sup>(26)</sup> Art. 49 KB van 18 december 2015.

<sup>(27)</sup> Art. 48, 3° KB 18 december 2015.

<sup>(28)</sup> Art 48, 4° KB 18 december 2015.

<sup>(29)</sup> Art. 49 KB 18 december 2015.

**106.** Nieuw opgenomen in het Wetboek van vennootschappen is dat derden worden geacht kennis te hebben genomen van de betreffende jaarrekening indien en vanaf het ogenblik dat deze jaarrekening is bekendgemaakt op de website van de Nationale Bank van België (art. 76, eerste lid W. Venn.)<sup>(30)</sup>.

## 6.2. KLEINE VENNOOTSCHAPPEN: WIJZIGINGEN AAN DE BALANS, RESULTATENREKENING EN TOELICHTING

### 6.2.1. Algemeen

**107.** De kleine vennootschappen (art. 15, § 1 W. Venn.) kunnen hun balans, resultatenrekening en toelichting opstellen in verkorte vorm, op voorwaarde dat zij niet genoteerd zijn (art. 18 K.B. 18 december 2015).

Kleine vennootschappen zijn deze vennootschappen met rechtspersoonlijkheid die op balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar, niet meer dan één der volgende criteria overschrijden:

- jaargemiddelde van het personeelsbestand: 50;
- jaaronzet, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde: 9 000 000 euro; of
- balanstotaal: 4 500 000 euro.

### 6.2.2. Balans van de kleine vennootschap

**108.** In het koninklijk besluit van 18 december 2015 werd geen nieuw schema van de balans volgens het verkorte schema opgenomen. Enkel en alleen de wijzigingen aan het schema (art. 92 KB W. Venn.) in voege vóór 1 januari 2016 komen eraan bod.

**109.** Gezien het schema van de kleine vennootschappen identiek is aan het verkorte schema dat de microvennootschappen gebruiken, kan hier integraal verwezen worden naar de beschrijving gegeven in randnummer 80.

De Belgische kleine vennootschap zal mits enkele nieuwigheden (*cf. infra*, nr. 124 e.v.), het verkorte schema van de balans (zoals we dit vandaag de dag kennen) gebruiken. Het schema inclusief de aanpassingen vormt het nieuwe artikel 92 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen. Dit wordt in Schema 2 weergegeven. Bij deze (her)lezing dient de titel van Schema 2. Verkort schema voor de balans van de kleine vennootschap (art. 92 KB W. Venn.) te zijn.

**110.** De inhoudelijke en vormelijke wijzigingen uit randnummers 81 en 82 blijven integraal gelden voor de kleine vennootschap en kunnen hier hernomen en verder worden toegelicht.

<sup>(30)</sup> Art. 7 wet 18 december 2015.

*De rubriek “I. Oprichtingskosten”*

Aangezien België gebruik maakt van de optie uit de Richtlijn (art. 12, punt 11, vierde lid boekhoudrichtlijn) om oprichtingskosten op het actief op te nemen, geldt de verplichting om deze niet langer onder de vaste activa op nemen in de balans. Ze worden op vraag van de Richtlijn in de balans opgenomen ofwel vóór de vaste activa ofwel als eerste rubriek onder de immateriële vaste activa (art. 25, 1° KB 18 december 2015).

België opteert voor het eerste alternatief, aldus maken de oprichtingskosten voortaan geen deel meer uit van de vaste activa, maar vormen ze een afzonderlijke rubriek binnen het actief van de balans naast de vaste activa en vlottende activa (art. 25, 1° KB 18 december 2015).

Aan de rubriek “VI.bis. Voorschot aan de vennoten op de verdeling van het netto-actief” wordt er een “-” toegevoegd.

De rubriek VII. A Voorzieningen voor risico’s en kosten wordt gevoelig uitgebreid met vijf nieuwe subrubrieken. De richtlijn laat de lidstaten toe verdere indelingen van de rubrieken voor te schrijven (art. 9, punt 2 boekhoudrichtlijn). Maar deze detailindeling is niet zomaar een vrijwillige keuze aangezien deze informatie op grond van de boekhoudrichtlijn niet langer deel mag uitmaken van de toelichting van het verkort schema van de jaarrekening. Op deze manier kan alsnog belangrijke informatie voor de gebruikers van de jaarrekening behouden blijven.

**111.** Net zoals de microvennootschappen is het ook de kleine vennootschappen toegestaan om verder te vereenvoudigen.

Eenzijds door de posten die in het verkorte schema van de balans van de met Arabische cijfers zijn aangeduid samen te voegen wanneer hun bedrag niet van materieel belang is voor het geven van een getrouw beeld van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap, of indien die samenvoeging de duidelijkheid ten goede komt, mits de aldus samengevoegde posten in de toelichting bij de jaarrekening alsnog afzonderlijk worden vermeld (art. 82, § 3/1 KB W. Venn.)<sup>(31)</sup>.

Anderzijds mogen in het verkorte schema de vermeldingen in de balans, de resultatenrekening en de toelichting worden weggelaten wanneer zij niet dienstig zijn voor het betrokken boekjaar (art. 82, § 3 KB W. Venn.)<sup>(32)</sup>.

### 6.2.3. Resultatenrekening van de kleine vennootschap

**112.** Waar in het koninklijk besluit van 18 december 2015 geen nieuw schema van de balans volgens het verkorte schema werd opgenomen, gebeurde dit wel voor het verkorte schema van de resultatenrekening. Dit verkorte schema van de resultatenrekening geeft

<sup>(31)</sup> Art. 18 KB 18 december 2015.

<sup>(32)</sup> Art. 18, 5° KB van 18 december 2015.

ons het nieuwe artikel 93 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen.

*Schema 7.*

*Verkort schema van de resultatenrekening voor de kleine vennootschappen  
(art. 93 KB W.Venn).*

- I.
  - A. B. *Brutomarge*
  - C. *Bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen*
  - D. *Afschrijvingen en waardeverminderingen op oprichtingskosten, op immateriële en materiële vaste activa*
  - E. *Waardeverminderingen op voorraden, op bestellingen in uitvoering en op handelsvorderingen: toevoegingen (terugnemingen)*
  - F. *Voorzieningen voor risico's en kosten: toevoegingen (bestedingen en terugnemingen)*
  - G. *Andere bedrijfskosten*
  - H. *Als herstructureringskosten geactiveerde bedrijfskosten (-)*
  - I. *Niet-recurrente bedrijfskosten*
- II. *Bedrijfswinst (Bedrijfsverlies)*
- III. *Financiële opbrengsten*
  - A. *Kapitaal- en interestsubsidies*
  - B. *Andere financiële opbrengsten*
- IV. *Financiële kosten*
- V. *Winst (Verlies) van het boekjaar voor belasting*
- VI.
  - A. *Onttrekking aan de uitgestelde belastingen*
  - B. *Overboeking naar de uitgestelde belastingen*
- VII. *Belastingen op het resultaat*
- VIII. *Winst (Verlies) van het boekjaar*
- IX.
  - A. *Onttrekking aan de belastingvrije reserves*
  - B. *Overboeking naar de belastingvrije reserves*
- X. *Te bestemmen winst (verlies) van het boekjaar*

**113.** Dienovereenkomstig de balans is ook het schema van de resultatenrekening voor de kleine vennootschappen identiek aan dat van de microvennootschappen.

De grootste vernieuwing is het substitueren van het uitzonderlijke resultaat. Het niet langer gebruiken van de temen “uitzonderlijke” opbrengsten en uitzonderlijke kosten, maar wel de opname van de niet-recurrente bedrijfsopbrengsten en –kosten en niet-recurrente financiële opbrengsten en kosten. Voor een voorbeeld wordt verwezen naar de uiteenzetting onder randnummer 90.

#### **6.2.4. Toelichting van de kleine vennootschap**

**114.** De toelichting van de kleine vennootschap illustreert ten volle de “*bottum-up*”-benadering die de boekhoudrichtlijn wil hanteren. Door eerst aan de kleine vennootschappen

te denken en hun administratieve lasten te willen beperken, heeft de boekhoudrichtlijn opgelegd dat de lidstaten geen aanvullende verplichtingen meer kunnen opleggen die verdergaan dan hetgeen de boekhoudrichtlijn vraagt. Op deze manier streeft men binnen Europa maximale harmonisatie na.

Het is de bedoeling dat de vennootschappen informatieverplichtingen maar één keer (het “*only once*”-principe) moeten vervullen. Wel is hierop één uitzondering, waarbij een vennootschap kan verplicht zijn bepaalde informatie een tweede keer aan te leveren, namelijk als die vraag er komt in het kader van nationale belastingwetgeving (art. 94, KB W. Venn.)<sup>(33)</sup>.

**115.** Uit de toelichting in het verkorte schema verdwijnt onder andere de lijst van ondernemingen waarin de vennootschap een deelneming bezit (art. 100 W. Venn.)<sup>(34)</sup> en wordt ook de staat met betrekking tot het kapitaal gewijzigd.

Evidente toevoegingen zijn een uitsplitsing voorzieningen voor risico's en kosten en een detail niet-recurrente opbrengsten en kosten.

**116.** De verkorte sociale balans behoort in analogie met de microvennootschappen niet langer tot de toelichting maar wordt als afzonderlijk document neergelegd (art. 100 W. Venn.)<sup>(35)</sup>.

De tien toelichtingen bij de jaarrekening van de kleine vennootschappen zijn:

- I. Een staat van de vaste activa
- II. Een staat met betrekking tot het kapitaal
- III. Een staat van de schulden,
- IV. Gegevens met betrekking tot personeel en personeelskosten
- V. Gegevens betreffende de resultaten van het boekjaar en van het voorafgaande boekjaar
- VI. Gegevens met betrekking tot niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen:
- VII. Aard en zakelijk doel van buitenbalans regelingen
- VIII. Wat verbonden of geassocieerde ondernemingen betreft, de in hun voordeel toegestane waarborgen en verplichtingen
- IX. Wat bestuurders en zaakvoerders betreft, het bedrag per einde van het boekjaar van de op hen uitstaande vorderingen
- X. Transacties buiten normale marktvoorwaarden

**117.** Deze toelichtingen bevatten, indien van materieel belang, respectievelijk de hierna vermelde aanvullende gegevens zoals opgenomen in artikel 94 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen<sup>(36)</sup>.

<sup>(33)</sup> Art. 27 KB 18 december 2015.

<sup>(34)</sup> Art. 16 wet 18 december 2015.

<sup>(35)</sup> Art. 16 wet 18 december 2015.

<sup>(36)</sup> Art. 27 KB 18 december 2015.



- “I. Een staat van de vaste activa (rubrieken II, III en IV van de activa) die respectievelijk inzake de immateriële, de materiële en de financiële vaste activa de volgende gegevens bevat:*
- a) het bedrag van de aanschaffingswaarde per einde van het vorige boekjaar, de mutaties ervan tijdens het boekjaar (aanschaffingen, met inbegrip van de geproduceerde vaste activa, overdrachten en buitengebruikstellingen, overboekingen van een post naar een andere, evenals voor de financiële vaste activa de andere mutaties), en van het bedrag ervan per einde van het boekjaar;*
  - b) uitgezonderd voor de immateriële vaste activa, het bedrag van de meerwaarden per einde van het vorige boekjaar, de mutaties ervan tijdens het boekjaar (geboekte meerwaarden, meerwaarden verworven van derden, afgeboekte meerwaarden, overboekingen van een post naar een andere) en het bedrag ervan per einde van het boekjaar;*
  - c) het bedrag van de afschrijvingen en de waardeverminderingen per einde van het vorige boekjaar, de mutaties ervan tijdens het boekjaar (geboekt of teruggenomen via de resultatenrekening, verworven van derden, afgeboekt, overgeboekt van een post naar een andere) en het bedrag ervan per einde van het boekjaar;*
  - d) wat de financiële vaste activa betreft, de niet opgevraagde bedragen per einde van het vorige boekjaar, de mutaties ervan tijdens het boekjaar, evenals het bedrag ervan per einde van het boekjaar;*
  - e) het bedrag van de nettoboekwaarde per einde van het boekjaar.*
- II. Een staat met betrekking tot het kapitaal, die het aantal eigen aandelen vermeldt dat respectievelijk door de vennootschap zelf en door haar dochterondernemingen wordt gehouden, evenals het kapitaalbedrag vertegenwoordigd door deze aandelen.*
- III. Een staat van de schulden, die vermeldt:*
- A. een uitsplitsing van de schulden met een oorspronkelijke looptijd van meer dan één jaar, naar gelang hun resterende looptijd hoogstens één jaar, meer dan één jaar doch hoogstens vijf jaar, of meer dan vijf jaar bedraagt;*
  - B. het bedrag van de schulden (posten VIII. en IX. van de passiva) of van het gedeelte van de schulden die gewaarborgd zijn door:*
    - 1° Belgische overheidsinstellingen;*
    - 2° zakelijke zekerheden gesteld of onherroepelijk beloofd op activa van de vennootschap.*

*De bevoorrechte schulden worden niet opgenomen onder de gewaarborgde schulden tenzij het gaat om het voorrecht van de verkoper. Het eigendomsvoorbehoud wordt gelijkgesteld met een zakelijke zekerheid. De bedragen bedoeld onder 1° en 2° worden uitgesplitst per post voorzien in de rubrieken VIII en IX van de passiva, maar zonder onderscheid naar gelang van hun termijn.*

*De inlichtingen bedoeld onder de punten A. en B., 1° en 2°; van deze staat alsmede de inlichtingen bedoeld onder punt A., 2° van staat VI. mogen worden verstrekt via een opsomming van de schulden op meer dan één jaar en van de gewaarborgde schulden, met vermelding voor elke schuld*



van haar aard (overeenkomstig de balansposten), haar vervaldag en de verstrekte waarborgen.

- IV. De volgende gegevens met betrekking tot personeel en personeelskosten:
- 1° de volgende gegevens over het boekjaar en over het vorig boekjaar met betrekking tot de werknemers waarvoor de vennootschap een DIMONA-verklaring heeft ingediend bij de RSZ conform de bepalingen van het koninklijk besluit van 5 november 2002 tot invoering van een onmiddellijke aangifte van tewerkstelling of, indien de tewerkstelling uitgesloten is van het toepassingsgebied van het koninklijk besluit van 5 november 2002 tot invoering van een onmiddellijke aangifte van tewerkstelling, de werknemers ingeschreven in het algemeen personeelsregister, en verbonden met de vennootschap door een arbeidsovereenkomst of een startbaanovereenkomst: het gemiddelde personeelsbestand, berekend in voltijdse equivalenten overeenkomstig artikel 15, § 5, van het Wetboek van vennootschappen;
- V. De volgende gegevens betreffende de resultaten van het boekjaar en van het voorafgaande boekjaar:
- A. het bedrag en de aard van de opbrengsten of kosten van uitzonderlijke omvang of uitzonderlijke mate van voorkomen, zoals opgenomen onder de niet-recurrente bedrijfs- of financiële resultaten;
- B. het bedrag van de geactiveerde interesten;
- VI. De volgende gegevens met betrekking tot niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen:
- A.
- 1° het bedrag van de persoonlijke zekerheden die door de vennootschap werden gesteld of onherroepelijk beloofd als waarborg voor schulden en verplichtingen van derden, met afzonderlijke vermelding van de door de vennootschap overgedragen en door haar geëndosseerde wissels;
- 2° het bedrag van de zakelijke zekerheden die door de vennootschap werden gesteld of onherroepelijk beloofd op haar eigen activa als waarborg voor eigen schulden en verplichtingen eensdeels, en voor schulden en verplichtingen van derden anderdeels, met volgende vermeldingen:
- wat de hypotheken betreft, de boekwaarde van de bezwaarde activa en het bedrag van de hypothecaire inschrijving;
  - wat het pand op het handelsfonds betreft, het bedrag van de inschrijving;
  - wat het pand (met inbegrip van het eigendomsvoorbehoud) betreft op andere activa, de boekwaarde van de in pand gegeven activa;
  - wat de zekerheden betreft op nog door de onderneming te verwerven activa, het bedrag van de betrokken activa;
- B. het bedrag, de aard en de vorm van belangrijke hangende geschillen en andere belangrijke verplichtingen die hierboven niet zijn bedoeld;
- C. indien ten behoeve van de personeels- of directieleden van de vennootschap is voorzien in een aanvullend rust- of overlevingspensioen, een beknopte beschrijving van de desbetreffende regeling met opgave van

*de maatregelen die de vennootschap heeft genomen om de daaruit voortvloeiende kosten te dekken. Wat de pensioenen betreft die door de vennootschap zelf worden gedragen wordt het bedrag geschat van de verplichtingen die voortvloeien uit reeds gepresteerd werk met een korte beschrijving van de wijze waarop dit bedrag wordt berekend.*

**VII. Aard en zakelijk doel van buitenbalans regelingen**

*De aard en het zakelijke doel van de regelingen van de vennootschappen die niet in de balans zijn opgenomen, mits de risico's of voordelen die uit dergelijke regelingen voortvloeien van enige betekenis zijn en voor zover de openbaarmaking van dergelijke risico's of voordelen noodzakelijk is voor de beoordeling van de financiële positie van de vennootschap.*

**VIII. Wat verbonden of geassocieerde ondernemingen betreft, de in hun voordeel toegestane waarborgen en de andere betekenisvolle verplichtingen aangegaan in hun voordeel.**

*Indien de vennootschap een dochteronderneming is van een andere onderneming of een gemeenschappelijke dochter van verschillende ondernemingen, vermeldt de staat de naam en de zetel en zo het gaat om een onderneming naar Belgisch recht, het ondernemingsnummer dat haar werd toegekend door de Kruispuntbank van Ondernemingen van de onderneming(en) waarvan zij de dochteronderneming of de gemeenschappelijke dochteronderneming is en of deze moederondernemingen een geconsolideerde jaarrekening opstellen waarin de jaarrekening van de vennootschap door consolidatie wordt opgenomen.*

*Als dat zo is, vermeldt de staat, tenzij het om een moederonderneming naar Belgisch recht gaat, de plaats waar deze geconsolideerde jaarrekening verkrijgbaar is. Wordt de jaarrekening van de vennootschap op verschillende niveaus geconsolideerd, dan worden de in dit lid bedoelde gegevens verstrekt voor het kleinste geheel van ondernemingen waarvan de vennootschap als dochter deel uitmaakt en waarvoor een geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld en openbaar gemaakt.*

**IX. A. Wat bestuurders en zaakvoerders betreft, het bedrag per einde van het boekjaar van de op hen uitstaande vorderingen, alsmede de in hun voordeel toegestane waarborgen en de andere betekenisvolle verplichtingen aangegaan in hun voordeel, met vermelding van de rente en de duur van deze vorderingen, de belangrijkste voorwaarden en de eventuele afgeloste bedragen of bedragen waarvan werd afgezien. De gegevens bedoeld in het eerste lid moeten eveneens worden verstrekt voor de vorderingen, waarborgen en betekenisvolle verplichtingen die werden aangegaan in het voordeel van natuurlijke of rechtspersonen die de vennootschap rechtstreeks of onrechtstreeks controleren maar geen verbonden ondernemingen zijn in de zin van deze titel, alsmede in het voordeel van de andere ondernemingen die hogergenoemde personen rechtstreeks of onrechtstreeks controleren.**

*Deze gegevens mogen samen met de in het eerste lid bedoelde gegevens worden verstrekt.*

**B. Wat de commissaris en de personen met wie hij verbonden is, betreft:**

- de bezoldiging van de commissaris;*

- *de bezoldiging voor uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten uitgevoerd binnen de vennootschap door de commissaris, volgens de volgende categorieën: andere controle-opdrachten, belastingadviesopdrachten, en andere opdrachten buiten de revisorale opdrachten;*
  - *de bezoldiging voor uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten uitgevoerd binnen de vennootschap door personen met wie de commissaris verbonden is, volgens de volgende categorieën: andere controle-opdrachten, belastingadviesopdrachten, en andere opdrachten buiten de revisorale opdrachten.*
- X. *Transacties buiten normale marktvoorwaarden die direct of indirect zijn aangegaan met de volgende verbonden partijen, met inbegrip van de aard van dergelijke transacties en de aard van de betrekking met de verbonden partij:*
- A. *de personen die een deelneming in de vennootschap in eigendom hebben;*
  - B. *de ondernemingen waarin de vennootschap zelf een deelneming heeft;*
  - C. *de leden van de leidinggevende, toezichthoudende of bestuursorganen van de vennootschap.*
- Informatie over individuele transacties kan overeenkomstig de aard daarvan worden samengevoegd, behalve wanneer gescheiden informatie nodig is voor het verkrijgen van inzicht in de gevolgen van de transacties met verbonden partijen voor de financiële positie van de onderneming.”*

### 6.2.5. Openbaarmakingsverplichtingen van de kleine vennootschappen

**118.** De niet-genoteerde kleine vennootschappen mogen hun jaarrekening, die krachtens artikel 93, eerste lid van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, in een verkorte vorm is opgesteld, in deze verkorte vorm openbaar maken.

De Belgische niet-genoteerde kleine vennootschappen moeten, net als de microvennootschappen, geen jaarverslag opstellen en neerleggen. De Belgische genoteerde kleine vennootschappen hebben daarentegen die verplichting wel, net als de grote vennootschappen.

**119.** Samen met de jaarrekening zal de vennootschap eveneens de jaarrekening van elk van de ondernemingen waarvoor de vennootschap onbeperkt aansprakelijk is, bij dit overzicht voegen en samen ermee openbaar maken (art. 16 wet 18 december 2015). De vennootschap is enkel verplicht dit te doen wanneer de jaarrekening van deze onderneming niet zelf wordt openbaar gemaakt op een wijze die strookt met artikel 98 of daadwerkelijk wordt openbaar gemaakt in een andere lidstaat van de EEG (overeenkomstig artikel 3 Richtlijn 68/151/EEG). Ook voor een maatschap, een tijdelijke handelsvennootschap of stille handelsvennootschap is dit niet van toepassing.

**120.** Niet alleen voor de microvennootschappen is er geen verplichting tot publicatie van de mededeling van de neerlegging van de jaarrekeningen in de Bijlagen bij het Belgisch

Staatsblad, ook de kleine (en grote) vennootschappen genieten van de afschaffing van deze formaliteit (art. 178 KB W. Venn.) <sup>(37)</sup>.

**121.** De kosten voor neerlegging omvatten bijgevolg niet langer de kosten van bekendmaking in het Belgisch Staatsblad en dalen gevoelig. De openbaarmakingskosten (art. 178, § 1 KB W. Venn.) worden vastgesteld op respectievelijk 40,70 EUR exclusief de belasting over de toegevoegde waarde wanneer de documenten langs elektronische weg in de vorm van een gestructureerd databestand worden neergelegd, 85,70 EUR exclusief de belasting over de toegevoegde waarde wanneer de documenten langs elektronische weg in de vorm van een PDF-bestand worden neergelegd en 90,70 EUR exclusief de belasting over de toegevoegde waarde wanneer de documenten op papier worden neergelegd.

De neerleggingskosten kunnen weliswaar voortaan niet meer in contanten worden betaald (art. 48 KB 18 december 2015). Dit kan enkel nog via een girale overschrijving volgens de technische modaliteiten door de Nationale Bank van België bepaald en op haar website bekend gemaakt (art. 48 KB 18 december 2015).

**122.** Binnen elf werkdagen die volgen op de datum van de aanvaarding van de neerlegging, stuurt de Nationale Bank van België de mededeling van deze neerlegging naar de rechtspersoon op wie het document betrekking heeft” (art. 49 KB 18 december 2015).

**123.** Derden worden geacht kennis te hebben genomen van de betreffende jaarrekening indien en vanaf het ogenblik dat deze jaarrekening is bekendgemaakt op de website van de Nationale Bank van België (art. 76, eerste lid W. Venn.).

<sup>(37)</sup> Art. 48 K.B. 18 december 2015. *BS* 30 december 2015.

### 6.3. NIEUWIGHEDEN IN ENKELE ACTIVA RUBRIEKEN (OPRICHTINGSKOSTEN, KOSTEN VAN ONDERZOEK EN ONTWIKKELING EN GOODWILL, BESTELLINGEN IN UITVOERING EN VORDERINGEN) EN PASSIVA RUBRIEKEN (HERWAARDERINGSMEERWAARDEN, VOORZIENINGEN EN SCHULDEN)

#### 6.3.1. Actief

##### A. Oprichtingskosten – niet langer onder vaste activa, wel vóór de activa

**124.** In bijlage III van de Richtlijn wordt aangegeven dat de rubriek kosten van oprichting en uitbreiding ofwel een plekje krijgen onder de immateriële vaste activa (art. 10 boekhoudrichtlijn) of als afzonderlijke categorie boven de vaste activa worden opgenomen. België opteerde voor dit laatste (art. 12, punt 11 boekhoudrichtlijn).

**125.** Artikel 22, 1° van het koninklijk besluit van 18 december 2015 voorziet in de omzetting van bovenvermeld artikel. Aangezien België toestaat dat oprichtingskosten op het actief worden opgenomen, geldt de verplichting om deze in de balans op te nemen ofwel vóór de vaste activa ofwel als eerste rubriek onder de immateriële vaste activa. België kiest voor de eerste mogelijkheid.

Bijgevolg kunnen de oprichtingskosten niet meer worden opgenomen als eerste rubriek onder de vaste activa, net boven de immateriële vaste activa.

De oprichtingskosten maken aldus voortaan geen deel meer uit van de vaste activa, maar vormen een afzonderlijke rubriek binnen het actief van de balans naast de vaste activa en vlottende activa. Hierop werd eerder in randnummer 110 ingegaan.

##### B. Kosten van onderzoek & ontwikkeling

###### a. Kosten van onderzoek – vanaf 1 januari 2016 principieel niet meer op balans

**126.** Op basis van de Richtlijn is het niet meer toegelaten om de kosten van onderzoek te activeren. In de toelichting wordt in staat VIII. met betrekking tot de Immateriële vaste activa de term onderzoek dan ook geschrapt.

Een duidelijke definitie van de terminologie is in deze materie dan ook onontbeerlijk. Onder “onderzoek” moet worden verstaan, de originele, systematisch uitgevoerde werkzaamheden, in de hoop inzicht te verkrijgen en nieuwe wetenschappelijke of technische kennis te verwerven.

**127.** Vennootschappen die in het verleden kosten van onderzoek op hun balans activeerden, maar tot op heden dit op 31 december 2015 nog niet integraal hebben afgeschreven, kunnen deze “oude” kosten van onderzoek bij wijze van overgangsmaatregel behouden bij de immateriële vaste activa op hun balans.

**128.** Vanaf 1 januari 2016 kunnen “nieuwe” kosten van onderzoek (gemaakt sinds 1 januari 2016) bijgevolg in principe niet meer op de balans voorkomen. Maar ondernemingen kunnen deze kosten nog steeds activeren voor zover deze kosten volledig en onmiddellijk voor het geheel worden afgeschreven in één en hetzelfde boekjaar. Dit om te vermijden dat dat deze bedragen zouden voorkomen in de balans van de jaarrekening. Door het hanteren van deze werkwijze zullen de vennootschappen een afschrijvingsexcedent moeten opnemen onder de belaste reserves in de aangifte in de vennootschapsbelasting welke vervolgens overeenkomstig de fiscale afschrijvingsduur van ten minste drie jaar zullen worden gedetaxeerd.

*b. Kosten van ontwikkeling – na 1 januari 2016 wel nog op balans*

**129.** “Ontwikkeling” wordt gedefinieerd als de concrete uitvoering van ontwerpen of studies voor de productie van nieuwe of aanzienlijk verbeterde materialen, werktuigen, producten, processen, systemen of diensten door gebruik te maken van ontdekkingen of verworven kennis alvorens een productie te starten die kan worden gecommmercialiseerd.

Voor wat de kosten van ontwikkeling betreft, blijft de regering in België gebruik maken van de optie zoals voorzien in artikel 12, punt 11, derde lid van de boekhoudrichtlijn. De kosten van ontwikkeling zijn bijgevolg wel nog activeerbaar onder de voorwaarden van de overeenstemmende bepaling.

**130.** De afschrijving van de kosten van ontwikkeling krijgen een maximale afschrijvingsduur van 10 jaar opgelegd (art. 12, punt 11, tweede lid boekhoudrichtlijn).

*C. Goodwill – krijgt maximale afschrijvingsduur van tien jaar*

**131.** Goodwill krijgt voortaan een maximale afschrijvingsduur van tien jaar. De lidstaten konden hier opteren voor een duur die niet lager is dan vijf jaar en niet hoger dan tien jaar mocht zijn (art. 12.11, tweede lid Richtlijn 2013/34/EU), wanneer de gebruiksduur van deze activa niet met zekerheid kan worden geschat.

**132.** Aanvullend wordt in het artikel 61 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen toegevoegd dat afschrijvingen en waardeverminderingen op *goodwill* niet kunnen worden teruggenomen (art. 12, punt 6d boekhoudrichtlijn).

*D. Bestellingen in uitvoering – vooruitbetalingen – algemene uitzondering op het niet-compensatiebeginsel*

**133.** Artikel 6, punt 1g uit Hoofdstuk 2 van de boekhoudrichtlijn stipuleert dat verrekening tussen actief- en passieposten en tussen baten- en lastenposten niet is toegestaan. Dit is het ook in België gekende niet-compensatie beginsel. Het stelt dat compensatie tussen vorderingen en schulden, tussen kosten en opbrengsten, het zogenaamde “*offsetting*” niet is toegelaten. Steeds dienen brutobedragen te worden opgenomen, niet louter het netto saldo.

**134.** Echter kunnen lidstaten afwijken van artikel 6, punt 1g en toestaan of zelfs in specifieke gevallen voorschrijven dat ondernemingen verrekeningen tussen actief- en passiefposten en tussen baten- en lastenposten toepassen. Wel te verstaan, mits de te verrekenen bedragen als brutobedragen in de toelichting bij de financiële overzichten worden vermeld. Dit is echter moeilijk als een echte daling van administratieve lasten te omschrijven.

Concreet zal dit resulteren in een netto weergave waarbij per overeenkomst ofwel het debetsaldo wordt gepresenteerd als bestelling in uitvoering ofwel het creditsaldo wordt gepresenteerd als ontvangen vooruitbetaling. Bij het begin van elk boekjaar wordt de saldering tegengeboekt. In de toelichting dienen dan de bedragen vóór saldering van de bestellingen in uitvoering en van de ontvangen vooruitbetalingen per overeenkomst, in de toelichting te worden vermeld (art. 17 KB 18 december 2015).

België opteert om van die mogelijkheid tot afwijken gebruik te maken en dit niet zonder goede reden. Want dit is niet geheel nieuw voor België. Daar sinds 2004 door de Minister van Economie aan de ondernemingen die lid zijn van de Bouwunie en de Confederatie Bouw een collectieve afwijking werd toegekend waardoor ondernemingen uit de bouwsector in de weergave van de jaarrekening de bedragen van de balansrubrieken “Bestellingen in uitvoering” en “Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen” kunnen verrekenen per overeenkomst. De afzonderlijke opname in de balans van deze twee rubrieken zou immers de financiële analyse (het liquiditeits-, solvabiliteits- en rentabiliteitscijfer) van de betrokken ondernemingen negatief en doorslaggevend kunnen beïnvloeden en eventueel een concurrentienadeel kunnen veroorzaken tegenover de buitenlandse ondernemingen.

#### *E. Vorderingen*

**135.** Voortaan worden de vorderingen en schulden met betrekking tot het verstrekken van leningen geboekt tegen hun nominale waarde en niet langer inclusief interest (zoals bepaald in art. 67, § 1 KB W. Venn.). Hiertoe wordt artikel 67 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen aangepast door het derde lid te supprimeren.

### **6.3.2. Passief**

#### *A. Herwaarderingsmeerwaarden*

**136.** De richtlijn laat de lidstaten toe te werken met geherwaardeerde bedragen (in afwijking van artikel 6, punt 1 boekhoudrichtlijn). Lidstaten, zoals België, die daarvoor opteren, kunnen verder de inhoud, grenzen en regels van deze methode volgens het nationale recht bepalen.

Dit laat toe om enkele aspecten uit het Advies 2011/4 van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN) samen met de vereisten van de boekhoudrichtlijn in wetgeving om te zetten (art. 57, § 3, 3° KB W. Venn.). Het betreft hoofdzakelijk het beperken van de herwaarderingsmeerwaarden vanuit het voorzichtigheidsprincipe. Algemeen wordt



benadrukt erg terughoudend te zijn bij het omzetten van herwaarderingsmeerwaarden in kapitaal.

**137.** Zo is het gebruik van de herwaarderingsmeerwaarde beperkt wat betreft de aanwending. Enerzijds mag een herwaarderingsmeerwaarde nooit rechtstreeks of onrechtstreeks aangewend worden om overgedragen verliezen geheel of gedeeltelijk aan te zuiveren voor het nog niet afgeschreven gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarde (Advies CBN 2011/4).

**138.** Anderzijds mag een herwaarderingsmeerwaarde noch rechtstreeks, noch onrechtstreeks worden uitgekeerd, zolang dit deel niet overeenstemt met een gerealiseerde meerwaarde of met een afschrijving op de meerwaarde die al dan niet werd overgebracht naar een reserve overeenkomstig artikel 57, § 3, 1° van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (art. 7, punt 2, derde lid boekhoudrichtlijn).

**139.** Tevens is de omzetting in kapitaal is begrensd. Meerwaarden toegerekend aan rubriek III van het passief “Herwaarderingsmeerwaarden” mogen sinds 1 januari 2016 slechts in kapitaal worden omgezet voor het gedeelte van de geherwaardeerde waarde verminderd met de geraamde belastingen hierop (Advies CBN 2011/4). Dit omdat dat gedeelte van de eerder geboekte herwaarderingsmeerwaarde niet duurzaam tot het vermogen van de vennootschap kan worden toegerekend.

#### *B. Voorzieningen*

**140.** Aangezien er geen extra schema’s of toelichtingen kunnen worden gevraagd, maakt België gebruik van de mogelijkheid geboden in de Richtlijn om extra rubrieken aan de balans toe te voegen. Zo zal men zoals reeds besproken in randnummer 83 en randnummer 108 onderstaande vijf nieuwe subrubrieken invoegen in de rubriek “VII. A. Voorzieningen voor risico’s en kosten”.

1. Pensioenen en soortgelijke verplichtingen
2. Belastingen
3. Grote herstellings- en onderhoudswerken
4. Milieuplichtingen
5. Overige risico’s en kosten.

Meest opvallend is hierbij de nieuwe vierde onderrubriek “Milieuplichtingen” bij “VII.A. Voorzieningen voor risico’s en kosten”, daar deze nu ook nieuw is in het volledige schema (art. 22, 2° KB 18 december 2015).

**141.** Daarnaast wordt er meer duiding opgenomen omtrent de schatting van het bedrag waarvoor een voorziening moet worden aangelegd (art. 50 KB W. Venn.). Ook dit is een overname uit de Richtlijn. Welke aspecten kunnen en dienen in rekening te worden gebracht bij het gebruik van schatting? Schattingen dienen te berusten op een op het voorzichtigheidsbeginsel gebaseerde oordeelsvorming door het bestuur van de onderneming en dit op basis van de meest recente betrouwbare informatie die beschikbaar



is. Schattingen worden bijgevolg berekend op een objectieve basis, aangevuld met bij soortgelijke transacties opgedane ervaringen en, in sommige gevallen, zelfs met verslagen van onafhankelijke experts. De in beschouwing genomen aanwijzingen dienen alle bijkomende aanwijzingen te omvatten die gebeurtenissen na de balansdatum hebben opgeleverd (art. 12, punt 12 boekhoudrichtlijn).

### *C. Schulden*

**142.** Net als bij de vorderingen zorgt het schrappen van het derde lid van artikel 67 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen ervoor dat de achterhaalde methodiek, om de rente op te nemen in vorderingen en schulden, aan de actuele praktijk met betrekking tot het verstrekken van leningen wordt aangepast. Bijgevolg bevatten ook de schulden niet langer de rente, maar worden zij aan nominale waarde opgenomen, daar dit onderscheid met de rente eenvoudig is vast te stellen.



## **HOOFDSTUK 7**

### **FISCALE IMPACT IN BELGIE VAN DE OMZETTING VAN DE BOEKHOUDRICHTLIJN 2013/34/EU**

## **CHAPITRE 7**

### **IMPACT FISCAL EN BELGIQUE DE LA TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE COMPTABLE 2013/34/UE**

## **M. DE WOLF**

Professeur à l'Université catholique de Louvain et à l'Université de Liège  
Doyen de la *Louvain School of Management*

Fondamentalement, la transposition de la directive comptable 2013/34/UE n'a pas remis en cause les rapports traditionnels du droit comptable et du droit fiscal en Belgique. L'impact, dans la matière de l'imposition, de la réforme comptable reste donc marginal. Il concerne essentiellement les conséquences de l'adaptation de la définition en droit des sociétés de la petite société – et encore, d'une partie seulement de cette adaptation –.

## 7.1. RAPPEL DES PRINCIPES APPLICABLES EN MATIÈRE DE RAPPORTS DU DROIT COMPTABLE ET DU DROIT FISCAL BELGES

**143.** La promulgation dans l'ordre juridique belge d'un droit comptable digne de ce nom s'est accompagnée, dans la seconde moitié des années septante du siècle dernier, des plus belles déclarations de principe sur les rapports que le nouveau-né aurait à entretenir avec la fiscalité <sup>(1)</sup>.

Etaient proclamées:

- la neutralité du droit comptable par rapport au droit fiscal: « *Le Gouvernement [...] n'entend pas modifier indirectement, par l'effet des dispositions à arrêter, la portée de la législation fiscale actuelle. Il veillera à cette neutralité fiscale et prendra, le cas échéant, les initiatives nécessaires sur le plan législatif, réglementaire ou administratif en vue de l'assurer* » <sup>(2)</sup> ;
- la primauté du droit comptable sur le droit fiscal: « *[L]es règles en matière d'évaluations, d'amortissements, de réductions de valeur et de provisions pour risques déposées dans le présent arrêté seront acceptées par l'administration fiscale pour la détermination de l'assiette taxable, sauf dans la mesure où il y serait dérogé explicitement par la législation fiscale.* » <sup>(3)</sup>

**144.** En 1975, le Gouvernement s'était donc engagé à prendre les mesures appropriées pour que les obligations comptables supplémentaires qui seraient imposées aux contribuables n'entraînent pour eux aucun alourdissement corrélatif de leurs charges fiscales.

Cette promesse déboucha sur plusieurs mesures concrètes.

Ainsi, la règle comptable imposant d'acter les amortissements systématiquement, indépendamment du résultat, était susceptible d'aggraver les pertes et, partant, de rendre plus aléatoire leur complète récupération dans le délai fiscal de l'époque, à savoir cinq ans. Une loi du 8 août 1980 a dès lors permis la déduction, sans limitation dans le temps, des pertes professionnelles, dans la mesure où elles n'excèdent pas le montant des amortissements admis au point de vue fiscal à titre de charges professionnelles et pour autant qu'elles n'aient pas pu être déduites au cours de la période normale de cinq ans.

Comme exemple d'applications du principe de neutralité, on peut également citer l'inclusion de diverses options dans le droit comptable, de manière à sauvegarder les intérêts fiscaux des entreprises. Dans cette perspective, ce qui constitue actuellement l'article 64 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés

<sup>(1)</sup> Cette section du présent rapport est largement reprise, moyennant mises à jour, d'une contribution du même auteur (M. DE WOLF, « Droit comptable et droit fiscal : deux amants inséparables ? », in *Liber amicorum Henri OLIVIER*, La Chartre, 2000, pp. 201-210).

<sup>(2)</sup> Exposé des motifs de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, *Doc. parl.*, Sénat, 1974-1975, n° 436/1, p. 4.

<sup>(3)</sup> Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, *M.B.*, 19 octobre 1976.

admet, moyennant le respect des formalités y stipulées, que les immobilisations puissent faire l'objet, conformément aux dispositions fiscales en la matière, d'un plan d'amortissement accéléré, c'est-à-dire dépassant ce qui est économiquement justifié. De son côté, après avoir exprimé sa préférence pour les coûts de revient semi-complets, l'article 37 laisse la faculté de valoriser les stocks au coût de revient direct, pratique usuelle et fiscalement attrayante (davantage de charges étant portées au compte de résultats). L'article 71 suit un raisonnement similaire en matière d'évaluation des commandes en cours d'exécution (coexistence d'une méthode de principe et d'un second choix, toléré pour des raisons fiscales).

Cependant, l'impératif de neutralité du droit comptable a connu au fil du temps des entorses sérieuses. Deux réformes intervenues en 1993 <sup>(4)</sup> sont particulièrement illustratives de cette dérive.

Ainsi, l'article 41 de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés impose à l'apporteur d'enregistrer, sauf exception, les actions et parts reçues en rémunération d'apports en nature au maximum de la valeur conventionnelle et de la valeur de marché des biens apportés. La référence, à l'éventuelle valeur supérieure de marché est susceptible de faire naître une plus-value imposable: tel était du reste peut-être le but (fiscal) recherché par le « législateur » (comptable) <sup>(5)</sup>, ce qui pose d'évidentes questions quant au respect du principe constitutionnel de légalité de l'impôt <sup>(6)</sup>.

En même temps, la définition des opérations de location-financement a été revue, de manière à éliminer la nécessité d'une option d'achat ou d'un transfert automatique de propriété à l'échéance du contrat. Ici aussi, l'objectif inavouable de la modification était probablement d'élargir la catégorie fiscale des « baux amortissables », afin de réduire les possibilités pour les contribuables d'invoquer une location ordinaire autorisant de porter immédiatement la totalité des loyers en charge, indépendamment de la durée de vie économique du bien en cause.

Au cours de ses premières décennies d'application, le principe de neutralité du droit comptable par rapport au droit fiscal a donc plus d'une fois cédé le pas devant un véritable phénomène de pollution fiscale du droit comptable. Au départ, il s'agissait de sauvegarder le statu quo ante, favorable au contribuable. L'évolution plus récente s'est cependant faite plus insidieuse, allant jusqu'à instrumentaliser les règles comptables au service de la perception de l'impôt <sup>(7)</sup>. Aujourd'hui, il ne

<sup>(4)</sup> A.R. du 3 décembre 1993, *M.B.*, 23 décembre 1993.

<sup>(5)</sup> Cf. J. KIRKPATRICK, « Convergence et divergences entre le droit comptable et le droit fiscal », in COMMISSION DROIT ET VIE DES AFFAIRES, *Nouvelles orientations en droit comptable*, Liège, Faculté de droit, 1994, p. 122.

<sup>(6)</sup> *Idem*, p. 147.

<sup>(7)</sup> Outre les exemples cités plus haut, on pourrait mentionner plusieurs avis de la Commission des normes comptables, dont on sait qu'elle comporte organiquement des « fonctionnaires supérieurs des administrations fiscales » (A.R. du 21 octobre 1975, art. 2, 1<sup>o</sup>). Voyez par exemple le fameux avis sur le traitement comptable du surpris d'acquisition d'actions et parts (Avis 126/8, *Bull. C.N.C.*, 1989, n<sup>o</sup> 24) et surtout l'avis sur la détermination de la valeur d'acquisition d'actifs obtenus à titre onéreux ou à titre gratuit (Avis 126/17, *Bull. C.N.C.*, 2002, n<sup>o</sup> 47). Ce dernier a dû être retiré par la C.N.C. le 24 février 2014 à la suite d'un arrêt de la Cour de Justice de l'Union

choque apparemment plus personne que l'arrêté comptable renvoie directement à tel régime fiscal particulier <sup>(8)</sup>.

**145.** La primauté du droit comptable sur le droit fiscal semble à première vue soulever nettement moins de controverses que le principe de neutralité. Il est vrai qu'il n'a jamais été contesté que les règles d'évaluation comptable ne valent pour la détermination de l'impôt, que sous réserve de dérogations, plus ou moins expresses, de la législation fiscale.

Dans une célèbre affaire portant sur l'imposabilité ou non, au titre de l'exercice comptable clôturé, de la partie des cotisations et loyers perçue d'avance par un club de tennis et portée par lui au passif de son bilan sous les produits à reporter, l'Administration fiscale a vainement tenté de démontrer l'existence d'une dérogation à la primauté de la détermination comptable des bénéfices en invoquant les dispositions fiscales définissant la notion de bénéfice, celle de période imposable et les revenus qui s'y rattachent. Elle croyait en particulier pouvoir tirer parti de la disposition selon laquelle les bénéfices des entreprises sont « ceux qui proviennent de toutes les opérations traitées par les établissements de ces entreprises ou à l'intermédiaire de ceux-ci » <sup>(9)</sup>. Elle soutenait que le texte actuellement repris dans l'article 205 de l'arrêté d'exécution du Code des impôts sur les revenus <sup>(10)</sup> impliquait certes que les bénéfices comptabilisés sont à inclure dans les revenus imposables, mais cela sans préjudice à l'obligation de déclarer aussi tous autres revenus découlant des opérations traitées par l'entreprise qui auraient été réalisés ou recueillis pendant la période imposable.

La Cour de Cassation <sup>(11)</sup> oppose à cette prétention un motif particulièrement net: « *attendu que, sauf dérogation **expresse** <sup>(12)</sup> de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable* ». Elle interprète le texte de l'article 205 comme traduisant justement la volonté de faire correspondre les bénéfices de l'exercice comptable avec les revenus taxables de la période imposable, sans qu'on puisse y déceler quelque dérogation. Par la suite, la Cour de cassation a cependant admis que certaines dérogations puissent être implicites <sup>(13)</sup>.

européenne soucieuse... de dépolluer la transposition belge de la quatrième directive comptable de tout gaz à effet fiscal non conforme aux normes européennes (aff. C-322/12, arrêt du 3 octobre 2013).

<sup>(8)</sup> Voyez par exemple ce qui constitue actuellement l'art. 78, § 8, de l'A.R./C.Soc., également introduit en 1993: « *Il est tenu compte, lors de la reprise des capitaux propres de la société absorbée dans les comptes de la société absorbante, de la composition et qualification fiscales des composantes des capitaux propres dans le chef de la société absorbante.* »

<sup>(9)</sup> Actuellement, ce texte est repris à l'article 24, alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> du C.I.R.

<sup>(10)</sup> « [...] *Les bénéfices ou profits qui ressortent d'une comptabilité sont censés avoir été recueillis à la date de clôture de l'exercice comptable auxquels ils se rapportent [...]* »

<sup>(11)</sup> Cass., 20 février 1997, *Bull. Contr.*, 1997, n° 777, pp. 2755-2760.

<sup>(12)</sup> Nous mettons en italique. Pour un exemple de dérogation considérée comme expresse (possibilité de déduire fiscalement, en vertu de l'art. 49 du C.I.R., l'année de leur paiement des charges afférentes partiellement à un exercice ultérieur, qui sont pourtant à reporter en droit comptable): Antwerpen, 17 mars 2015, obs. S. VAN CROMBRUGGE, *Fiscal.*, 2015, n° 1426, p. 7.

<sup>(13)</sup> Cass., 18 janvier 2013, *Pas.*, 2013, n° 36.

L'impact du droit comptable sur le droit fiscal est indéniable. Il s'est notamment traduit par des similitudes terminologiques de plus en plus marquées. La dernière coordination du Code des impôts sur les revenus, établie en 1992, inclut un renvoi explicite et général aux notions comptables d'immobilisations incorporelles, corporelles ou financières, de frais d'établissement, de stocks et commandes en cours d'exécution (C.I.R., art. 1<sup>er</sup>, 9<sup>o</sup> <sup>(14)</sup>). En matière de créances à plus d'un an non productives d'intérêt ou assorties d'un intérêt anormalement faible, l'article 363 du Code est directement inspiré de l'article 67 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés. Le régime fiscal des réductions de valeur sur créances douteuses a été lui aussi fortement rapproché du traitement comptable <sup>(15)</sup>.

92

La pratique combinée du Code fiscal et du droit comptable a par ailleurs conduit à aligner toujours davantage certaines notions fiscales sur les concepts comptables.

La méthode de valorisation des stocks dite LIFO (« *last in, first out* ») a été admise fiscalement.

En matière d'amortissements, là où le droit fiscal les comprend comme une technique de prise en charge de la « dépréciation réellement survenue pendant la période imposable » (C.I.R., art. 61), le droit comptable s'en sert pour répartir le coût d'acquisition sur la durée d'utilisation probable (A.R. du 30 janvier 2001, art. 64). En fait, relativement rares sont les situations dans lesquelles un amortissement comptablement justifié est repris fiscalement en réserve occulte. Il est vrai que l'administration, soucieuse d'éviter les difficultés liées à l'estimation de la dépréciation réellement survenue, admet depuis des temps immémoriaux le système de pourcentages forfaitaires d'amortissement <sup>(16)</sup>. Et les articles 61 et 64 de l'arrêté comptable admettent de leur côté que les amortissements comptables puissent faire l'objet d'un plan accéléré, « conformément aux dispositions fiscales en la matière » (sous réserve d'indications appropriées en annexe). Souvent, les dotations refusées par l'inspecteur fiscal ne sont elles-mêmes pas justifiables sur le plan de l'image fidèle des comptes <sup>(17)</sup>.

<sup>(14)</sup> Voy. également l'art. 61 du C.I.R.

<sup>(15)</sup> A.R. du 20 décembre 1995 modifiant, en matière de réductions de valeur sur créances, l'AR/ CIR 92, *M.B.*, 28 décembre 1995. Le Rapport au Roi éclaire de manière particulièrement nette l'intention du Gouvernement: « *Le souci de cohérence entre comptabilité et fiscalité et la logique économique nous conduisent dès lors à proposer à Votre Majesté l'alignement des règles comptables et fiscales en matière de réduction de valeur sur créances douteuses* ». L'alignement n'est cependant pas total, en raison principalement des conséquences de l'annualité de l'impôt.

<sup>(16)</sup> Com.I.R., n° 61/22.

<sup>(17)</sup> Sans oublier pour autant quelques situations particulières. Par exemple, une entreprise qui aurait pour politique de remplacer le parc automobile utilisé par ses cadres de direction tous les trois ans devrait les amortir comptablement sur trois ans (durée d'utilisation probable), alors que fiscalement l'administration serait en droit de n'accepter qu'un amortissement linéaire d'un cinquième chaque année (compte tenu de la durée généralement admise de dépréciation des voitures).



Ceci dit, le législateur fiscal ne s'est pas privé d'introduire des dérogations aux évaluations comptables <sup>(18)</sup>. On peut citer notamment le régime en matière de résultats sur actions et parts (traitement des réductions de valeur, moins-values et plus-values, issu de la loi du 21 octobre 1991 et figurant actuellement aux art. 192 et 198, § 1<sup>er</sup>, 7<sup>o</sup>, du C.I.R.), ou encore les contraintes pesant sur l'amortissement des immobilisations incorporelles – nous revenons sur cette dernière question plus loin, précisément à propos de la réforme issue de la transposition de la directive 2013/34/UE.

D'une manière générale, l'annualité de l'impôt ne s'harmonise pas nécessairement avec les règles comptables d'imputation des produits et des charges. Tel est notamment le cas en ce qui concerne les réductions de valeur et les provisions pour risques et charges <sup>(19)</sup>.

**146.** Le regard en arrière permet donc de constater tout à la fois:

- que le principe de neutralité du droit comptable par rapport au droit fiscal a manifestement inspiré plusieurs initiatives législatives ou réglementaires, mais n'a pas été mis en oeuvre d'une manière systématique;
- que la primauté du droit comptable sur le droit fiscal a débouché sur une pollution du premier par le second.

Finalement, les rapports de la comptabilité et de la fiscalité apparaissent complexes et ambigus <sup>(20)</sup>. Ceci n'est pas étonnant, dans la mesure où la Belgique relève a priori d'un régime traditionnellement qualifié d'unicité du bilan fiscal et du bilan économique quoiqu'il ne s'agisse pas uniquement de bilan (mais aussi, à tout le moins, de compte de résultats) et que l'unicité demeure toute relative (les dérogations fiscales ne manquant pas).

**147.** Les rapports incestueux sous le toit belge du droit comptable et du droit fiscal ont conduit, de longue date, à une certaine prudence du législateur comptable belge.

C'est ainsi que l'on connaît son refus d'autoriser que des comptes annuels de sociétés résidentes normalement imposables puissent être établis et publiés conformément aux normes comptables internationales de type IAS/IFRS.

Ceci l'a amené aussi à ne pas introduire en droit belge des mécanismes disponibles déjà, sous la forme d'une option pour les Etats membres d'y adhérer ou d'y déroger, sous l'empire de l'ancienne quatrième directive 78/660/CEE, tels que le principe général de comptabilisation selon la substance de la transaction (art. 4, par. 6), la réévaluation

<sup>(18)</sup> Mentionnons pour mémoire certaines distorsions qui ne comportent aucune différence conceptuelle, mais qui consistent plutôt en mesures budgétaires ou en dépenses fiscales explicites: rejet d'une partie des frais de voiture ou de représentation, déduction pour investissement, etc.

<sup>(19)</sup> Comp., d'une part, A.R./I.R., art. 22, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, et 25, al. 1<sup>er</sup>, et A.R. du 30 janvier 2001, art. 50, d'autre part.

<sup>(20)</sup> G. GELDERS, « Droit comptable et fiscalité », *Bull. Contr.*, 1984, p. 1246, qui relevait déjà que « les relations entre le droit comptable et la fiscalité sont nombreuses, diverses, complexes, dépendantes les unes des autres et continuent à se développer ».

obligatoire des immobilisations corporelles (art. 33, par. 1<sup>er</sup>, c), l'évaluation à la juste valeur des instruments financiers (art. 42<sup>bis</sup>) voire d'autres actifs (art. 42<sup>sexies</sup>). Inversement, le droit comptable belge a exercé l'option de permettre des corrections de valeur exceptionnelles pour la seule application de la législation fiscale (art. 35, par. 1<sup>er</sup>, d, de la quatrième directive, et art. 61 et 64 de l'A.R./C.Soc.).

## 7.2. DISTINCTION DES ENTREPRISES SELON LEUR TAILLE

**148.** Sous l'influence de la jurisprudence constitutionnelle, le Code des impôts sur les revenus tend de plus en plus à définir les « petites et moyennes entreprises » susceptibles de bénéficier de certains avantages fiscaux en fonction des critères de taille du droit comptable.

Ainsi, à propos de la réserve d'investissement de l'article 194<sup>quater</sup>. Originellement, la loi du 24 décembre 2002 la réservait aux sociétés bénéficiant des taux réduits, donc dont le revenu imposable n'excède pas 322.500 EUR. Dans son arrêt 163/2007 du 19 décembre 2007, la Cour constitutionnelle a considéré que ce critère n'était pas pertinent, au terme des considérants suivants :

*« S'il est justifié que le législateur prévoit un régime dérogatoire pour les PME, en fonction des objectifs qu'il poursuit, la Cour doit néanmoins examiner si le critère qu'il a retenu à cette fin n'est pas discriminatoire... ».*

*« Le montant absolu du bénéfice imposable au cours d'un exercice social déterminé n'est pas pertinent pour apprécier s'il s'agit d'une société ayant le caractère de PME, puisqu'il y a d'importantes sociétés auxquelles il arrive de réaliser, au cours d'un exercice déterminé, un bénéfice imposable ne dépassant pas le seuil fixé par l'article 215 du CIR 1992. Par ailleurs, il y a des PME à qui il arrive de réaliser un bénéfice imposable supérieur à ce seuil, sans qu'elles en perdent, pour autant, le caractère de PME... ».*

Suite à cette jurisprudence, en réalité constante, de la Cour constitutionnelle, le législateur a changé son fusil d'épaule, et recouru à une approche multi-critères de la PME, à savoir celle de l'article 15 du Code des sociétés <sup>(21)</sup>.

**149.** La liste des mesures concernées est longue. C'est ainsi qu'avant la transposition de la directive comptable 2013/34/UE, le Code des impôts sur les revenus réservait notamment aux petites sociétés « au sens de l'article 15 du Code des sociétés », voire aux personnes physiques satisfaisant *mutatis mutandis* aux critères dudit article 15 :

- l'exemption des intérêts relatifs à certains prêts à des entreprises débutantes (art. 21, 13<sup>o</sup>, a) ;
- certaines déductions pour investissement, ou déductions pour investissement majorées (art. 69 et 201) ;

<sup>(21)</sup> Voy. pour la réserve d'investissement, l'art. 45 de la loi du 22 décembre 2009.

- le *tax shelter* pour entreprises débutantes (art. 145/26) ;
- la constitution d'une réserve de liquidation (art. 184*quater*) ;
- la déduction à 120% de certains frais de sécurisation (art. 185*quater*) ;
- la constitution d'une réserve d'investissement (art. 194*quater*) ;
- l'exemption de l'obligation d'amortir *prorata temporis* et d'inclure dans la base amortissable les frais accessoires (art. 196, § 2) ;
- certaines faveurs en matière de déduction pour revenus de brevets (art. 205/2, § 1<sup>er</sup>) ;
- le supplément d'un demi-pourcent d'intérêts notionnels (art. 205*quater*, § 6) ;
- l'exemption de la taxe de 0,412% sur certaines plus-values sur actions (art. 217, al. 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>) ;
- l'absence de majoration en cas d'absence ou d'insuffisance de versement anticipé pendant les trois premiers exercices comptables (art. 218, § 2) ;
- l'exemption de la *fairness tax* (art. 219*ter*, § 7) ;
- le taux réduit de précompte mobilier afférent aux dividendes de certaines actions ou parts nouvelles (art. 269, § 2) ; et
- diverses dispenses, ou dispenses majorées, de versement du précompte professionnel : *young innovative companies* (art. 275/3, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>), entreprises débutantes (art. 275/10), dispense structurelle (art. 275/7), notamment.

On notera toutefois que pour l'application des taux réduits d'impôt des sociétés, il n'est pas fait référence au droit comptable: l'article 215 du Code des impôts sur les revenus contient en effet une définition autonome de la petite société.

**150.** L'une des conséquences majeures de la transposition en droit comptable de la directive 2013/34/UE est la modification de la définition de la petite société contenue dans l'article 15 du Code des sociétés.

Le critère d'exclusion des sociétés de plus de cent travailleurs est supprimé. Les seuils de chiffre d'affaires et de total de bilan sont portés respectivement de 7.300.000 EUR à 9.000.000 EUR, et de 3.650.000 EUR à 4.500.000 EUR (le seuil de cinquante travailleurs étant quant à lui maintenu). En outre, l'obligation, dans le chef d'une société liée à une autre, d'apprécier les seuils sur base consolidée est supprimée pour les sociétés autres que les sociétés mères, et dans le chef de celles-ci une marge d'erreur de vingt pourcents dans le calcul du chiffre d'affaires et du bilan consolidés est introduite si l'on n'élimine pas les transactions intra-groupe. Enfin, la nouvelle législation comptable prévoit qu'une société ne devienne grande (ou ne redevienne petite) qu'après deux exercices de (non-) dépassement des seuils, au lieu d'un.

**151.** Le législateur fiscal allait-il accepter que cette modification de l'article 15 du Code des sociétés entraînant une augmentation du nombre de sociétés bénéficiaires des avantages fiscaux prévus pour les petites et moyennes entreprises ?

Un compromis à la belge a été trouvé : l'augmentation des seuils comptables est en principe suivie sur le plan fiscal, mais la déconsolidation, non. En pratique, là où le Code des impôts sur les revenus renvoyait à l'article 15 du Code des sociétés, il renvoie désormais à « l'article 15, §§ 1<sup>er</sup> à 6 », du Code des sociétés. Ceci exclut donc l'application, en matière fiscale, du paragraphe 7 de cet article 15, c'est-à-dire précisément

de celui qui prévoit la déconsolidation pour certaines sociétés liées <sup>(22)</sup>, à savoir, sauf exception, les sociétés qui ne sont pas à considérer comme sociétés mères. La plupart des simples filiales seront donc, sur le plan comptable, à classer ou non comme petites sociétés en fonction de leurs caractéristiques propres, tandis qu'elles demeureront des grandes sociétés sur le plan fiscal, même si isolément, elles sont petites, mais que, liées à d'autres sociétés, elles dépassent les critères chiffrés ensemble avec ces autres sociétés.

**152.** La modification du renvoi fiscal n'a toutefois pas été effectuée en ce qui concerne les dispositions fiscales transitoires qui n'ont plus vocation à s'appliquer à l'avenir (telles que l'art. 537 du C.I.R.).

96

Le renvoi à l'*ancien* article 15 a également été maintenu quant à la dispense partielle de versement du précompte professionnel dans le chef des *young innovative companies* (art. 275/3, § 1<sup>er</sup>, al. 3, 2<sup>o</sup>, du C.I.R.), « en attendant la réforme... imposée par la décision de la Commission européenne du 23 janvier 2015 » <sup>(23)</sup>.

**153.** La réforme comptable induit par ailleurs la création d'une nouvelle catégorie d'entreprises à l'intérieur de celle des petites sociétés. Il s'agit des microsociétés du nouvel article 15/1 du Code des sociétés. Il s'agit de sociétés qui ne sont ni mère ni filiale d'autres sociétés, et qui ne dépassent pas plus d'une des limites suivantes : 10 travailleurs, 700.000 EUR de chiffre d'affaires annuel, 350.000 EUR de total du bilan.

Le Code des impôts sur les revenus fait d'ores et déjà référence au concept de microsociété pour l'octroi, en faveur des micro-entreprises débutantes, d'un *tax shelter* majoré (art. 145/26, § 3, al. 6) et d'une dispense partielle majorée de versement du précompte professionnel (art. 275/10, al. 4, du C.I.R.).

**154.** L'on observera que le Code des impôts sur les revenus ne renvoie en aucun cas au paragraphe 8 de l'article 15 du Code des sociétés – c'est-à-dire à la disposition qui permet au Roi de revoir les chiffres des seuils quantitatifs, par exemple en vue de les adapter à une modification de la directive européenne.

Même si cette omission est peut-être involontaire – on ne trouve aucune explication à ce sujet dans les travaux parlementaires –, elle est heureuse. Il était en effet anormal que des dispositions commandant des éléments essentiels d'un régime imposable, soient sous contrôle du Roi plutôt que conjointement avec la Chambre des représentants, comme requis par la Constitution <sup>(24)</sup>.

L'omission de ce renvoi implique que désormais, il faudra que le législateur intervienne explicitement pour entériner l'application, sur le plan fiscal, de toute modification par le Roi des seuils comptables.

<sup>(22)</sup> Voy. pour la dispense de versement du précompte professionnel dans les zones d'aide (art. 275/8 du C.I.R.), le renvoi à la méthode de calcul prévue par l'art. 15, §§ 3 à 5, du Code des sociétés, mais non, notamment, aux seuils proprement dits de l'art. 15, § 1<sup>er</sup>.

<sup>(23)</sup> *Doc. parl.*, Ch. repr., 2015-2016, n° 1444/001, p. 28.

<sup>(24)</sup> J. KIRKPATRICK, *op.cit.*, p. 147.

### 7.3. FRAIS DE RECHERCHE ET DE DEVELOPPEMENT

**155.** Le Code des impôts sur les revenus prévoit, en ses articles 68 et suivants, une déduction pour investissement, notamment sur les « immobilisations incorporelles constituées à l'état neuf ». L'article 75 précise que la déduction n'est pas applicable « aux immobilisations non amortissables » ni à celles « dont l'amortissement est réparti sur moins de trois périodes imposables ».

Pour les investissements réalisés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016, le taux de base de la déduction pour investissement, pertinente pour les personnes physiques et les petites sociétés au sens fiscal, s'élève à 8 % de la valeur d'acquisition <sup>(25)</sup>. Elle est toutefois portée à 13,5%, y compris pour les grandes sociétés, pour divers investissements incorporels, notamment les brevets, les immobilisations qui tendent à promouvoir « la recherche et le développement » de produits nouveaux et de technologies avancées n'ayant pas d'effets sur l'environnement ou visant à minimaliser les effets négatifs sur l'environnement, ou encore les immobilisations qui tendent à une utilisation plus rationnelle de l'énergie ou à l'amélioration des processus industriels au point de vue énergétique.

Par ailleurs, les contribuables personnes physiques qui occupent moins de vingt travailleurs peuvent choisir d'étaler la déduction pour investissement sur la période d'amortissement de ces immobilisations, auquel cas le taux de base passe à 10,5% (des amortissements). Ce taux est majoré à 20,5% pour les brevets, taux majoré auquel les sociétés sont éligibles.

L'article 289<sup>quater</sup> du Code des impôts sur les revenus organise un système de crédit d'impôt alternatif à la déduction pour investissement. L'article 289<sup>octies</sup> prévoit que les exclusions valables en matière de déduction pour investissement (telles que l'écartement des immobilisations non amortissables) valent également en matière de crédit d'impôt.

L'article 63 du Code des impôts sur les revenus précise, quant à l'amortissement des immobilisations incorporelles autres que des œuvres audio-visuelles, que celui-ci consistera en « annuités fixes » (seule la méthode linéaire est donc autorisée fiscalement), dont le nombre ne pourra pas être inférieur à cinq en principe (trois dans le cas d'investissements en recherche et développement).

Et pour qui n'aurait pas compris le lien inextricable avec la comptabilité, l'article 2, § 1<sup>er</sup>, 9<sup>o</sup>, confirme que l'expression « immobilisations incorporelles » a la signification qui lui est donnée par la législation comptable.

**156.** Tout ce bel édifice fiscal risquait de s'effondrer à la suite de la transposition de la directive comptable, tout au moins en ce qui concerne les frais de recherche.

En effet, là où la quatrième directive 78/660/CEE habilitait les Etats membres à autoriser l'inscription des *frais de recherche et de développement* à l'actif (article 9), la directive

<sup>(25)</sup> Voy. les art. 69 et 201 du C.I.R., tels que modifiés par les art. 86 et 89 de la loi du 26 décembre 2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat.

2013/34/UE n'envisage plus que l'activation des *frais de développement* (art. 11, par. 11, et annexes 3 et 4). Il s'agit là d'un pas européen dans la direction des solutions internationales des *International Financial Reporting Services*, puisque l'IAS 38 tend à imposer l'activation des frais de développement et à prohiber celui des frais de recherche. L'article 8 de l'IAS 38 définit du reste la recherche comme « *une investigation originale et programmée entreprise en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles* », tandis que le développement est « *l'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation* ».

98

IMPACT FISCAL EN BELGIQUE DE LA TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE COMPTABLE 2013/34/UE

**157.** Quoique l'activation de frais de recherche ne fût pas à notre connaissance très fréquente (notamment en raison du principe de prudence et de la préférence pour une déduction fiscale immédiate de ces frais), le Gouvernement n'a pas souhaité mettre fin à la possibilité pour les entreprises concernées de profiter le cas échéant d'une déduction pour investissement relativement à de tels frais de recherche.

Il aurait pu y parvenir en modifiant la loi fiscale, pour ne plus prévoir, en ce qui concerne les frais de recherche, la nécessité d'une activation comptable et d'un amortissement en trois ans minimum. Il aurait pu éventuellement y parvenir aussi, dans une large mesure, en donnant une définition extensive des frais de développement. Après tout, ni la directive ni l'arrêté royal ne contiennent de définition des frais de recherche par opposition aux frais de développement.

Le Gouvernement a plutôt préféré une solution qui, par rapport à la directive, constitue, il faut bien le reconnaître, un tour de passe-passe, plus surprenant encore que l'aurait été une définition extensive des frais de développement. Nous ignorons la raison de ce choix législatif. Peut-être s'agissait-il d'éviter de notifier à la Commission européenne un nouveau régime d'aide à la recherche si l'on avait préféré une modification de la législation fiscale elle-même ?

**158.** La solution choisie consiste à permettre, nonobstant le texte de la directive, que les frais de recherche puissent (ou doivent) être activés... mais amortis, comptablement, dans leur intégralité, dans le même exercice que celui de leur activation ! La durée d'amortissement fiscal minimal de trois années sera quant à elle respectée au niveau de la déclaration fiscale uniquement, par un jeu de mouvements de réserves occultes (excédents d'amortissement).

Il est à noter que cette créativité fiscale est proposée dans le Rapport au Roi <sup>(26)</sup>, et non explicitement dans un texte légal ou réglementaire quelconque. Sauf à considérer l'absence de modification, dans le plan comptable minimum normalisé <sup>(27)</sup>, du compte 210, qui demeure intitulé : « *Frais de recherche et de développement* », alors que les schémas des comptes annuels sont quant à eux bien modifiés pour en éliminer toute référence à des frais de recherche. Ainsi, l'on peut considérer que le droit comptable,

<sup>(26)</sup> Commentaire de l'art. 14 de l'A.R. du 18 décembre 2015, *M.B.*, 30 décembre 2015, p. 80.384.

<sup>(27)</sup> A.R. du 12 septembre 1983.

tout à la fois, *prescrit* d'enregistrer en comptabilité les frais de recherche (A.R. du 12 septembre 1983, inchangé) et de les amortir avant que les prochains comptes annuels ne soient dressés (A.R. du 30 janvier 2001, tel que modifié par l'A.R. du 18 décembre 2015).

Au demeurant, l'activation *pro fisco* des frais de recherche apparaît désormais comme plus facile que ne l'était leur activation comptable antérieure : l'article 60 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, qui ne permet l'activation du coût de revient d'immobilisations incorporelles que dans la mesure où celui-ci ne dépasse pas une « estimation prudemment établie de [leur] valeur d'utilisation... ou de leur rendement futur », ne leur est plus applicable. La déduction pour investissement ou le crédit d'impôt alternatif pourraient donc être d'un usage plus fréquent que par le passé.

Le Rapport au Roi, et lui seul, contient par ailleurs des définitions de la recherche d'une part, et du développement d'autre part. Ces définitions ne sont pas substantiellement différentes de celles de l'IAS 38.

**159.** En termes de disposition transitoire, l'article 57, alinéa 2, de l'arrêté royal du 18 décembre 2015 prévoit que les dispositions antérieurement applicables aux frais de recherche le demeurent, dans la mesure où ces frais de recherche étaient comptabilisés à l'actif du bilan avant le 1<sup>er</sup> janvier 2016.

Par ailleurs, nous sommes d'avis que le fisc ne peut invoquer l'article 63 du C.I.R. pour exiger, même sur le plan purement fiscal, au-delà de l'activation des frais de recherche, leur amortissement linéaire sur trois années au moins. On ne peut selon nous voir dans ce texte une dérogation même implicite au droit comptable, puisque l'article 2, § 1<sup>er</sup>, 9<sup>o</sup>, prévoit clairement que l'expression « immobilisations incorporelles » a la signification qui lui est attribuée par le droit comptable, et qu'en droit comptable, les immobilisations incorporelles ne comprennent plus les frais de recherche.



7.4. *SUBSTANCE OVER FORM?*

**160.** La directive comporte le « principe général » d'information financière suivant : « les postes du compte de résultat et du bilan sont comptabilisés et présentés en se référant à la substance de la transaction du contrat concerné » (art. 6, par. 1<sup>er</sup>, h). Elle permet cependant aux Etats membres d'exempter les entreprises de ces exigences (art. 6, par. 3).

**161.** Sur ce thème, le Rapport au Roi disserte ainsi : « ... *le Gouvernement a décidé sur la base de l'article 6.3 de la directive de ne pas faire usage de l'option prévue à l'article 6.1, h de la directive de sorte que les postes du compte de résultat et du bilan ne doivent pas être comptabilisés et présentés en se référant à la substance de la transaction ou du contrat concerné.* »<sup>(28)</sup>

La disposition de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, sous h, de la directive est claire, précise et inconditionnelle, en ce qu'elle prescrit une comptabilisation conforme à la substance de la transaction. Elle est donc d'effet direct, à l'issue de la période laissée aux Etats membres pour transposer.

Certes, les Etats membres peuvent, en vertu de l'article 6, paragraphe 3, de la directive, exercer une option de déroger à cette prescription d'effet direct. Le droit européen implique alors que l'exercice de l'option laissée aux Etats membres, surtout une option de sortie, soit elle-même claire et précise : elle doit être exercée de manière transparente par l'organe compétent de l'Etat membre. La situation juridique doit être « *suffisamment claire et précise pour que les bénéficiaires soient mis en mesure de connaître la plénitude leurs droits et, le cas, échéant de s'en prévaloir devant les juridictions nationales* »<sup>(29)</sup>. A l'encontre d'un Etat membre qui invoquait une circulaire administrative en tant que moyen de transposition d'une directive, la Cour de Justice de l'Union européenne, très récemment<sup>(30)</sup> encore, a rappelé que, « selon une jurisprudence constante de la Cour, il importe que chaque Etat membre donne aux directives une exécution qui corresponde pleinement à l'exigence de sécurité juridique et traduise par conséquent les termes des directives dans des dispositions internes *ayant un caractère contraignant* »<sup>(31)</sup>.

On ne saurait considérer qu'un passage d'un simple Rapport au Roi – déclaration du reste maladroite en ce qu'elle prétend renoncer à une option « in »<sup>(32)</sup> alors qu'il s'agissait ici le cas échéant d'exercer une option « out »<sup>(33)</sup> – réponde aux exigences de sécurité juridique et de disposition contraignante convenables en droit européen.

<sup>(28)</sup> Commentaire de l'art. 18 de l'A.R. du 18 décembre 2015, *M.B.*, 30 décembre 2015, p. 80.385.

<sup>(29)</sup> Voy. par ex. C.J.U.E., aff. C-217/97, Commission c. Allemagne, arrêt du 9 septembre 1999, point 32.

<sup>(30)</sup> C.J.U.E., aff. C-180/14, Commission c. Grèce, arrêt du 23 décembre 2015, point 55.

<sup>(31)</sup> Nous mettons en italique. Et la Cour de conclure : « *La République hellénique ne pouvait donc s'acquitter des obligations que lui impose la directive 2003/88 au moyen d'une circulaire.* »

<sup>(32)</sup> Tel qu'elle était prévue dans la quatrième directive (art. 4, par. 6, introduit par la directive 2003/51/CE).

<sup>(33)</sup> Art. 6, par. 3, de la directive 2013/34/UE.



Par conséquent, le principe d'une comptabilisation conforme à la substance économique plutôt qu'à l'apparence formelle fait désormais partie de l'ordre juridique belge.

**162.** Ceci dit, ce principe ne pourra pas être invoqué par le fisc belge (ou quelque juge, pénal ou non), à l'égard des entreprises qui ne l'appliqueraient pas. Le Trésor ne peut en effet espérer récupérer via l'effet direct d'une disposition de droit européen *que l'Etat belge n'a pas correctement transposée* ce qui n'a jamais pu être introduit comme principe général en droit interne. On se souvient à ce sujet des tentatives incomplètes, et aujourd'hui rapportées, d'obliger à qualifier à l'égard du fisc des actes juridiques en fonction de leur réalité économique plutôt que de leur apparence formelle (cf. l'ancienne version de l'article 344, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R., avant sa modification par une loi du 25 avril 2014).

*Nemo auditur allegans turpitudinem suam* : ceci vaut également à l'égard des Etats membres qui prétendraient une chose et son contraire à propos de l'introduction dans leur droit interne d'une règle de droit européen. L'effet direct d'une directive peut être invoqué contre l'Etat qui a mal transposé, pas par l'Etat qui a mal transposé à l'encontre des sujets de droit privé<sup>(34)</sup>. Tel doit être particulièrement le cas en ce qui concerne une disposition comptable pénalement sanctionnée. Dans une telle configuration, le principe de sécurité juridique se traduit en effet, en outre, par une exigence constitutionnelle de légalité des incriminations.

**163.** En conclusion, il nous paraît que le principe « *substance over form* » peut aujourd'hui être appliqué par toute entreprise soumise aux règles d'évaluation de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés, y compris pour en tirer certaines conséquences fiscales. Mais en sens inverse, sur la seule base du droit comptable, il ne peut pas être reproché à une entreprise de ne pas donner la primauté à la substance sur la forme.

<sup>(34)</sup> Voy. par ex., C.J.U.E., aff. C-168/95, *Arcaro*, arrêt du 26 septembre 1996.

## 7.5. AUTRES IMPACTS

**164.** L'article 50 de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés a été complété de l'alinéa suivant : « ... *une provision représente la meilleure estimation des charges qui sont considérées comme probables ou, dans le cas d'une obligation, la meilleure estimation du montant nécessaire pour l'honorer à la date de clôture du bilan* ».

Sur le plan fiscal, cette précision est de nature à pondérer quelque peu le calcul « pessimiste » des provisions parfois revendiqué antérieurement sur la base du principe de prudence. Remarquons toutefois que le Rapport au Roi rappelle néanmoins le principe de prudence... mais suggère aussi des expertises indépendantes : « *Les estimations devraient être fondées sur un jugement prudent de la gestion de l'entreprise, au départ des dernières informations fiables disponibles. Les estimations doivent être calculées sur une base objective et être complétées par l'expérience de transactions similaires et, dans certains cas, par des rapports d'experts indépendants. Les indications prises en considération devraient comprendre toute indication complémentaire fournie par des événements postérieurs à la date de clôture du bilan (cf. le considérant 22 de la directive).* »<sup>(35)</sup>

**165.** L'ancien article 61, § 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés disposait : « *Si dans des cas exceptionnels l'amortissement des frais de recherche et de développement ou du goodwill est réparti sur une durée supérieure à cinq ans, il doit en être justifié dans l'annexe.* »

Le nouvel alinéa correspondant se lit désormais comme suit : « *L'amortissement des frais de développement et l'amortissement du goodwill, lorsque la durée d'utilisation ne peut être estimée de manière fiable, sont répartis sur une durée de dix ans au plus. La durée d'amortissement du goodwill est justifiée dans l'annexe.* »

L'on constatera tout d'abord une modification sensible des justifications à donner en annexe : une telle justification n'est plus désormais exigée que dans le cas du goodwill, mais dans tous les cas, même si l'amortissement ne s'étend pas sur plus de cinq ans. Aucune justification n'est plus exigée en ce qui concerne la durée d'amortissement des frais de développement, excéderait-elle cinq ou dix ans. Il est vrai qu'un amortissement sur plus de dix ans n'est, de plein droit, admissible que si une durée d'utilisation de plus de dix ans peut être prévue de manière fiable.

Et de fait, le critère du principe de cinq ans, souvent invoqué contre l'administration fiscale, n'existe plus. Il est remplacé, *en cas d'impossibilité d'estimer de manière fiable la durée d'utilisation*, par une durée de dix ans « au plus ». La prétention de l'administration<sup>(36)</sup> à amortir certains goodwills en « dix à douze ans » devra donc être logiquement ramenée à dix ans, sauf s'il est clair que la durée d'utilisation est supérieure à dix ans, ou que le principe de primauté du droit comptable sur le droit fiscal puisse être valablement écarté en l'espèce.

<sup>(35)</sup> Commentaire de l'art. 8 de l'A.R. du 18 décembre 2015, *M.B.*, p. 80.382.

<sup>(36)</sup> *Bull. Q. & R.*, Ch. repr., 1992-1993, n° 39, p. 2927, et Sénat, 1993-1994, n° 98, p. 5090; *Com.I.R.*, n° 61/114.

## 7.6. CONSTANCE OU OCCASION MANQUEE ?

**166.** Faudrait-il, en vue de « purifier » le droit comptable, l'affranchir de ses liens avec le droit fiscal? <sup>(37)</sup>

Nous ne le pensons pas.

Le lien avec la fiscalité est, tout au moins au niveau des principes, susceptible de favoriser une information comptable équitable. Les théoriciens de la comptabilité <sup>(38)</sup>, appliquant à celle-ci les enseignements de l'analyse des phénomènes d'agence et du processus politique, démontrent que la comptabilité est un objet majeur de divers jeux de pouvoir. Au coeur de ceux-ci figurent les relations des gestionnaires d'entreprises avec les propriétaires de celles-ci et les décideurs politiques.

Dans leurs rapports avec les propriétaires et les prêteurs, les gestionnaires sont tentés de présenter une image rassurante de l'entreprise, dans le but de conserver la confiance de leurs mandants.

Vis-à-vis des décideurs politiques, les gestionnaires souhaiteront plutôt afficher des résultats prudents, afin de se prémunir contre la tentation, dans le chef des hommes politiques, de prélever des ressources sur l'entreprise au profit de leurs électeurs (impôts). Des annonces peu glorieuses devraient au contraire inciter les pouvoirs publics à alléger les charges, voire à subsidier l'entreprise.

Dans ce schéma, libérer la comptabilité de son corset fiscal, et donc parallèlement établir des comptes fiscaux autonomes, est susceptible de conduire simultanément à des redditions de comptes exagérément optimistes à l'égard des actionnaires et des prêteurs, et à des chiffres excessivement maigres vis-à-vis des autorités fiscales.

L'imbrication du droit fiscal et du droit comptable favorise quant à elle un équilibre. Sans parler des contraintes qu'elle fait peser sur le législateur lui-même, elle constitue, dans le chef des dirigeants d'entreprises, un frein à la fois contre la comptabilité créative et les sous-évaluations fiscales <sup>(39)</sup>. Et sur le plan de la distribution des richesses, elle assure que le partage des bénéfices entre les actionnaires et l'Etat (principalement) se fasse sur la base d'un inventaire de ces bénéfices qui soit établi, si pas en commun, au moins de manière cohérente.

<sup>(37)</sup> Ce paragraphe est également largement inspiré de M. DE WOLF, *op. cit.*

<sup>(38)</sup> Voyez spécialement R.L. WATTS et J.L. ZIMMERMANN, *Positive accounting theory*, New Jersey, Prentice-Hall, 1986.

<sup>(39)</sup> Cet effet de modération mutuelle est en tout cas pertinent au sein des entreprises qui connaissent une dissociation de la propriété, sans disposer de latences fiscales actives: les entreprises de ce type proportionnellement plus nombreuses parmi les plus grandes sont obligées d'arbitrer entre les impératifs divergents du rendement à montrer aux actionnaires et de la base imposable à reconnaître vis-à-vis de l'administration.

*De lege ferenda*, il ne paraît donc pas souhaitable de renoncer aux avantages découlant de l'unicité : une certaine prudence dans le chef des dirigeants d'entreprise et une relative modération de la part du législateur fiscal.

**167.** Ceci dit, fiscalité et comptabilité peuvent se rejoindre dans une commune volonté d'appréhender la réalité économique.

A cet égard, on peut regretter que la transposition de la nouvelle directive européenne n'ait pas favorisé un mouvement plus clair, par exemple, vers l'évaluation à la juste valeur de *certaines* actifs, ou la reconnaissance explicite (plutôt qu'involontaire et uniquement sur le plan comptable) du principe de primauté de la substance sur la forme.

Et peut-être même qu'une relative dissociation de certains critères comptables et fiscaux pourrait se révéler féconde. Nous songeons spécialement aux seuils en-dessous desquels les « formalités » comptables seraient allégées et les avantages fiscaux seraient distribués.

Les petites et moyennes entreprises ont plus que jamais besoin d'une comptabilité qui les guide dans leur gestion, et probablement aussi, compte tenu de leur accès plus difficile aux marchés financiers, d'avantages fiscaux. Aujourd'hui, le renvoi, par le Code des impôts sur les revenus, au concept de petite société du Code des sociétés, induit un effet pervers : le législateur souhaite renforcer les avantages fiscaux dont jouissent ces entreprises... ce qui suppose, du fait de l'identité des critères d'éligibilité, une dégradation de l'instrument comptable, notamment parce qu'il n'est alors, le plus souvent, pas soumis au contrôle d'un réviseur d'entreprises.

Aujourd'hui que l'auteur de ce rapport n'exerce plus de mandat de commissaire, je n'hésite pas à l'affirmer sans craindre le reproche de corporatisme : il n'est pas souhaitable, tant du point de vue de l'Etat que de celui de l'entreprise, que l'octroi d'avantages fiscaux soit lié au fait de ne pas être soumis aux exigences de transparence financière les plus élevées.

Mais peut-être que le législateur du 18 décembre 2015, en omettant d'inclure, dans le renvoi du droit fiscal au droit comptable, le paragraphe 8 du nouvel article 15 du Code des sociétés, a précisément résolu pour l'avenir ce dilemme destructeur.

## **HOOFDSTUK 8**

### **IMPACT VAN DE BOEKHOUDHERVORMING OP HET COMMISSARISMANDAAT EN -VERSLAG**

## **CHAPITRE 8**

### **IMPACT DE LA REFORME COMPTABLE SUR LE MANDAT ET LE RAPPORT DE COMMISSAIRE**

#### **D. KROES**

Voorzitter IBR

#### **E. VANDERSTAPPEN**

Diensthofd Juridische zaken IBR  
Algemeen afgevaardigde ICCI  
Bedrijfsjurist

## 8.1. IMPACT VAN DE NIEUWE ONDERNEMINGSCATEGORIEËN, HUN BEREKENING EN DREMPELS OP HET COMMISSARISMANDAAT

### 8.1.1. Inleiding

**168.** De wet van 18 december 2015 tot omzetting van Richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013 van het Europees Parlement en van de Raad betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (hierna: afgekort de wet van 18 december 2015) voert nieuwe categorieën van vennootschappen en groepen en nieuwe drempels in. Voor een bespreking van deze nieuwe categorieën, berekeningen en drempels ervan wordt verwezen naar randnummers 45 tot 71.

In 2014 waren er 25.428 commissarismandaten die hebben bijgedragen tot het versterken van de betrouwbaarheid en de transparantie van de financiële informatie <sup>(1)</sup>.

Hierna wordt enkel ingegaan op de impact van de invoering van de nieuwe ondernemingscategorieën, hun berekening en drempels op het commissarismandaat.

### 8.1.2. Microvennootschappen

**169.** Een nieuwe subcategorie van kleine vennootschappen wordt ingevoerd: de microvennootschap (nieuw art. 15/1 van het Wetboek van vennootschappen <sup>(2)</sup>).

Een microvennootschap mag niet meer dan één van de volgende drie criteria overschrijden:

- jaargemiddelde van het personeelsbestand: 10;
- jaaromzet (excl. BTW) : 700.000 EUR; en
- balanstotaal : 350.000 EUR.

De microvennootschap kan noch een dochter-, noch een moedervenootschap zijn.

Gezien haar aard en omvang heeft deze nieuwe categorie van vennootschappen, die eigenlijk een subcategorie is van de kleine vennootschap, geen enkele impact op het commissarismandaat.

### 8.1.3. Kleine vennootschappen

**170.** De drempelbedragen van een kleine vennootschap in artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen werden sinds het koninklijk besluit van 25 mei 2005 <sup>(3)</sup> gedurende

<sup>(1)</sup> IBR, *Jaarverslag*, 2014, p. 3.

<sup>(2)</sup> Art. 4 wet 18 december 2015, *BS* 30 december 2015.

<sup>(3)</sup> K.B. van 25 mei 2005 tot wijziging van de artikelen 15, § 1 en 16, § 1 van het Wetboek van vennootschappen, vastgesteld bij de wet van 7 mei 1999, *BS* 7 juni 2005.

tien jaar niet meer aangepast <sup>(4)</sup>. Thans gebeurt er een indexering: vanaf 1 januari 2016 is een vennootschap klein bij het overschrijden op balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar van niet meer dan één van de volgende criteria (aangepast art. 15, § 1 W. Venn.) <sup>(5)</sup>:

- jaargemiddelde van het personeelsbestand: 50;
- jaaromzet (excl. BTW): 9 miljoen EUR (i.p.v. 7,3 miljoen EUR); en
- balanstotaal: 4,5 miljoen EUR (i.p.v. 3,65 miljoen EUR).

In zijn advies 2015-0600 van 18 maart 2015 stelde de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven (CRB) dat het optrekken van de criteria tot 9 miljoen EUR jaaromzet en 4,5 miljoen EUR balanstotaal, het aantal aan audit onderworpen vennootschappen niet aanzienlijk zou doen afnemen. De CRB baseerde zich hiervoor op een schatting van de cijfergegevens van de Balanscentrale van de Nationale Bank op basis van het aantal neergelegde jaarrekeningen van het boekjaar 2012 en enkel berekend op enkelvoudige basis. Het optrekken van de criteria tot de geïndexeerde criteria levert volgens de CRB 1.057 extra kleine ondernemingen op <sup>(6)</sup>.

Op basis van de DVD van de Nationale Bank “Cijfergegevens uit de gestandaardiseerde jaarrekeningen” (oktober 2015) hebben de verhoogde criteria inzake jaaromzet en balanstotaal evenwel de volgende schematische <sup>(7)</sup> impact op de commissarismandaten:

	Tot	Na	Verschil	
	31/12/2015	omzetting	Aantal	Bezoldiging commissaris
	Aantal	Aantal	Aantal	
Vennootschappen	9.229	7.965	-1.264	7.125.681
Verenigingen en stichtingen (1)	924	726	-198	660.632
Andere entiteiten (1)	98	92	-6	21.985
	<b>10.251</b>	<b>8.783</b>	<b>-1.468</b>	<b>7.808.298</b>

- (1) Er wordt beschouwd dat de nieuwe drempels ook van toepassing zullen zijn voor de VZW's en stichtingen.

**171.** In artikel 15, § 1 van het Wetboek van vennootschappen zoals tot 31 december 2015 van toepassing, was er in een uitzondering voorzien: indien het jaargemiddelde van het personeelsbestand van een vennootschap meer dan 100 werknemers bedroeg, was die vennootschap sowieso een grote vennootschap ongeacht haar jaaromzet en balanstotaal.

<sup>(4)</sup> Voor een bespreking van art. 15 W. Venn, zie E. VANDERSTAPPEN, “Art. 15” in *Comm. V. en V.*, Antwerpen, Kluwer, 1 augustus 2008, losbl., 1-12.

<sup>(5)</sup> Art. 4 wet 18 december 2015.

<sup>(6)</sup> Advies 2015-0600 Omzetting van de nieuwe boekhoudrichtlijn van 18 maart 2015 van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven, p. 5 en 13: <http://www.cceerb.fgov.be/txt/nl/doc15-600.pdf>.

<sup>(7)</sup> Slide 5 op pagina 3 van de presentatie van T. DUPONT, “Drempels, de controle van de jaarrekeningen en de bijkomende documenten” op de ICCI-IBR studiedag van 11 december 2015 “Boekhouding en audit in België – (r)evolutie na de Europese hervormingen en impact voor ondernemingen en cijferberoepen”: <http://www.icci.be/nl/Vorming/Studiedagen/Pages/05.%20Thierry%20DUPONT%20-%20JE%2011-12-2015.pdf>.

Het criterium van 100 werknemers werd geschrapt uit artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen. Dit criterium kon in het licht van de doelstelling van de boekhoudrichtlijn om een maximale harmonisatie door te voeren voor kleine vennootschappen, niet worden weerhouden: het blijven toepassen van dit criterium voor de kwalificatie als kleine vennootschap zou immers neerkomen op het opleggen van bijkomende voorwaarden voor kleine vennootschappen.

Hieronder wordt een overzicht <sup>(8)</sup> getoond van de gevolgen van de schrapping van het criterium van de 100 werknemers:

	Tot 31/12/2015	Na omzetting	Verschil	
	Aantal	Aantal	Aantal	Bezoldiging commissaris
Vennootschappen	67	0	-67	247.300
Verenigingen	95	0	-95	254.820
	<b>162</b>	<b>0</b>	<b>-162</b>	<b>502.120</b>

**NB:** – De entiteiten met een ondernemingsraad moeten de economische en financiële informatie door een bedrijfsrevisor laten controleren. – 65 van deze 162 entiteiten vermelden de bezoldiging van de commissaris niet in toelichting C.15.

**172.** Nieuw is ook dat uitdrukkelijk in artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen is opgenomen dat het overschrijden of het niet meer overschrijden van deze criteria slechts gevolgen zal hebben wanneer de overschrijding of niet-overschrijding zich gedurende twee achtereenvolgende boekjaren voordoet (nieuw art. 15, § 2 W. Venn.) <sup>(9)</sup>.

Rekening houdend met de boekjaren N-1(2014) N(2015) geeft dit volgend totaal <sup>(10)</sup>:

Aantal ondernemingen die de criteria gedurende het vorig boekjaar (N-1) hebben overschreden:	187
NB – waarvan:	
• Met een verkort schema voor het boekjaar N:	15
• Zonder melding van een commissarisbezoldiging voor het boekjaar N:	46

<sup>(8)</sup> Slide 6 op pagina 3 van de presentatie van T. DUPONT, “Drempels, de controle van de jaarrekeningen en de bijkomende documenten” op de ICCI-IBR studiedag van 11 december 2015 “Boekhouding en audit in België – (r)evolutie na de Europese hervormingen en impact voor ondernemingen en cijferberoepen”.

<sup>(9)</sup> Art. 3 wet 18 december 2015.

<sup>(10)</sup> Slide 8 op pagina 4 van de presentatie van T. DUPONT, “Drempels, de controle van de jaarrekeningen en de bijkomende documenten” op de ICCI-IBR studiedag van 11 december 2015 “Boekhouding en audit in België – (r)evolutie na de Europese hervormingen en impact voor ondernemingen en cijferberoepen”.



#### 8.1.4. Groepen van beperkte omvang

**173.** Ook de drempels voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening werden verhoogd. Tevens werd het begrip “groepen van beperkte omvang” geïntroduceerd (nieuw art. 16 W. Venn.)<sup>(11)</sup>.

Een vennootschap samen met haar dochtervennootschappen<sup>(12)</sup>, of vennootschappen die samen een consortium uitmaken, worden als groep van beperkte omvang aangemerkt, indien deze vennootschappen samen, op geconsolideerde basis, niet meer dan één van de volgende criteria overschrijden:

- jaargemiddelde van het personeelsbestand: 250;
- jaaromzet (excl. BTW): 34 miljoen EUR (i.p.v. 29,2 miljoen EUR voor kleine groep);  
en
- balanstotaal: 17 miljoen EUR (i.p.v. 14,6 miljoen EUR voor kleine groep).

De impact van deze nieuwe drempels op het aantal commissarisopdrachten is als volgt<sup>(13)</sup>:

- Onmogelijk te beperken
- Ruwe schatting:
  - 50 tot 60 Belgische groepen;
  - 200 Belgische dochtervennootschappen van Belgische groepen;
  - Belgische dochtervennootschappen van buitenlandse groepen: zal van de nieuwe buitenlandse drempels afhangen.

**174.** De koppeling tussen de boekhouddrempels en de auditdrempels bleef behouden, alsook artikel 141, 2° van het Wetboek van vennootschappen. Het blijft derhalve verplicht een commissaris aan te stellen in kleine vennootschappen die deel uitmaken van een groep die gehouden is een geconsolideerde jaarrekening op te stellen en te publiceren.

De verplichting geldt ongeacht het feit of de consoliderende vennootschap een vennootschap naar Belgisch dan wel naar buitenlands recht is. Indien de consolidatie een Belgische groep betreft, wordt rekening gehouden met de verhoogde criteria van artikel 16 van het Wetboek van vennootschappen.

<sup>(11)</sup> Art. 6 wet van 18 december 2015.

<sup>(12)</sup> Voor de notie van controle, zie art. 5 W. Venn.; E. VANDERSTAPPEN, “Controle, consortium en dochteronderneming van te verwaarlozen betekenis in het vennootschapsrecht – een terminologische en functionele analyse”, *TAA* 2012, nr. 35, 35-43; [http://www.icci.be/nl/publicaties/taa/Documents/TAA\\_35\\_INHOUD.pdf](http://www.icci.be/nl/publicaties/taa/Documents/TAA_35_INHOUD.pdf)

<sup>(13)</sup> Slide 11 op pagina 6 van de presentatie van T. DUPONT, “Drempels, de controle van de jaarrekeningen en de bijkomende documenten” op de ICCI-IBR studiedag van 11 december 2015 “Boekhouding en audit in België – (r)evolutie na de Europese hervormingen en impact voor ondernemingen en cijferberoepen”.

Samengevat <sup>(14)</sup> kan het volgende worden gesteld:

- Art. 141, 2° W. Venn. blijft (quasi) onveranderd:
  - alle Belgische ondernemingen die deel uitmaken van een groep moeten door een commissaris worden gecontroleerd
  - +/- 8.500 opdrachten
  - +/- 50 à 55 miljoen erelonen

## 8.2. IMPACT OP HET COMMISSARISVERSLAG

### 8.2.1. Gewijzigde artikelen 144 en 100 van het Wetboek van vennootschappen

175. Artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen <sup>(15)</sup> luidt voortaan als volgt:

*“Het verslag van de commissarissen bedoeld in artikel 143 moet volgende elementen bevatten:*

- 1° een inleiding, waarin ten minste wordt vermeld op welke jaarrekening de controle betrekking heeft en volgens welk boekhoudkundig referentiestelsel ze werd opgesteld;*
- 2° een beschrijving van de reikwijdte van de controle, waarin ten minste wordt aangegeven welke normen voor de controle bij de uitvoering ervan zijn in acht genomen en of zij van het bestuursorgaan en aangestelden van de vennootschap de toelichtingen en de informatie hebben bekomen die nodig is voor hun controle;*
- 3° een vermelding die aangeeft dat de boekhouding is gevoerd in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop van toepassing zijn;*
- 4° een verklaring waarin de commissarissen hun oordeel geven of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap overeenkomstig het toepasselijk boekhoudkundig referentiestelsel en, in voorkomend geval, of de jaarrekening aan de wettelijke vereisten voldoet. De verklaring kan de vorm aannemen van een verklaring zonder voorbehoud, een verklaring met voorbehoud, een afkeurende verklaring, of indien de commissarissen geen oordeel kunnen uitspreken, een onthoudende verklaring;*
- 5° een verwijzing naar bepaalde aangelegenheden waarop de commissarissen in het bijzonder de aandacht vestigen ongeacht of al dan niet een voorbehoud werd opgenomen in de verklaring;*

<sup>(14)</sup> Slide 10 op pagina 5 van de presentatie van T. DUPONT, “Drempels, de controle van de jaarrekeningen en de bijkomende documenten” op de ICCI-IBR studiedag van 11 december 2015 “Boekhouding en audit in België – (r)evolutie na de Europese hervormingen en impact voor ondernemingen en cijferberoepen”.

<sup>(15)</sup> Art. 28 Wet 18 december 2015.

- 6° een vermelding die aangeeft of het jaarverslag de door de artikelen 95 en 96 vereiste inlichtingen bevat en in overeenstemming is met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar;
- 7° een vermelding die aangeeft of de winstbestemming die aan de algemene vergadering wordt voorgelegd, in overeenstemming is met de statuten en met dit Wetboek;
- 8° de vermelding of zij kennis hebben gekregen van verrichtingen gedaan of beslissingen genomen met overtreding van de statuten of van de bepalingen van dit Wetboek. Deze laatste vermelding kan echter worden weggelaten wanneer de openbaarmaking van de overtreding aan de vennootschap onverantwoorde schade kan berokkenen, onder meer omdat het bestuursorgaan gepaste maatregelen heeft genomen om de aldus ontstane onwettige toestand te verhelpen.
- 9° (nieuw) een vermelding die aangeeft of de documenten die overeenkomstig artikel 100 moeten worden neergelegd zowel qua vorm als inhoud de door dit wetboek verplichte informatie bevatten.
- Het verslag wordt ondertekend en gedagtekend door de commissarissen.”

176. Artikel van het 100 Wetboek van vennootschappen <sup>(16)</sup> bepaalt:

**“§ 1. Binnen de dertig dagen nadat de jaarrekening is goedgekeurd en ten laatste zeven maanden na de datum van afsluiting van het boekjaar, worden door toedoen van de bestuurders of zaakvoerders neergelegd bij de Nationale Bank van België:**

- 1° een stuk met de volgende gegevens: de naam, de voornamen, het beroep en de woonplaats van de bestuurders of zaakvoerders, naargelang het geval, en van de commissarissen in functie. Indien de jaarrekening is geverifieerd en/of gecorrigeerd door een externe accountant of een bedrijfsrevisor, moeten ook de naam, de voornamen, het beroep, de woonplaats van de externe accountant of van de bedrijfsrevisor evenals hun lidmaatschapsnummer bij hun instituut vermeld worden. De bestuurder of zaakvoerder vermeldt, in voorkomend geval, dat geen enkele verificatie- of correctietaak werd opgedragen aan een extern accountant of bedrijfsrevisor;
- 2° een overzicht van de bestemming van het resultaat indien deze bestemming niet blijkt uit de jaarrekening;
- 3° een stuk met vermelding, al naar het geval, van de datum van neerlegging van een expeditie van de authentieke of een dubbel van de onderhandse oprichtingsakte of van de datum van neerlegging van de bijgewerkte volledige tekst van de statuten;
- 4° het verslag van de commissarissen opgesteld overeenkomstig artikel 144;
- 5° een stuk met de volgende gegevens, tenzij die reeds afzonderlijk in de jaarrekening worden vermeld: a) het bedrag, bij de jaarafsluiting, van de schulden of van de gedeelten van schulden, gewaarborgd door de Belgische

<sup>(16)</sup> Art. 16 wet 18 december 2015.

overheid; b) het bedrag, op dezelfde datum, van de opeisbare schulden bij de belastingbesturen en bij de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid, ongeacht of uitstel van betaling is verkregen; c) het bedrag over het afgesloten boekjaar van de kapitaal- en rentesubsidies uitbetaald of toegekend door openbare besturen of instellingen;

- 6° een stuk dat de vermeldingen bevat van het jaarverslag voorgeschreven door artikel 96. Eenieder kan op de zetel van de vennootschap inzage nemen van het jaarverslag en daarvan, zelfs op schriftelijke aanvraag, kosteloos een volledig afschrift krijgen. Deze verplichting geldt niet voor de niet-genoteerde kleine vennootschappen **tenzij het gaat om één van de in artikel 92, § 3, 1°, 2°, 4° of 6° bedoelde vennootschappen;**

**6°/1 een lijst van ondernemingen waarin de vennootschap een deelneming bezit zoals bepaald in artikel 13. Voor elk van deze ondernemingen worden de volgende gegevens vermeld:**

- 1° de naam, de zetel en zo het een onderneming naar Belgisch recht betreft, het ondernemingsnummer dat haar werd toegekend door de Kruispuntbank van Ondernemingen;
- 2° het aantal maatschappelijke rechten dat rechtstreeks door de vennootschap wordt gehouden en het percentage vertegenwoordigd door dit bezit, evenals het percentage maatschappelijke rechten gehouden door dochterondernemingen van de vennootschap;
- 3° het bedrag van het eigen vermogen en het nettoresultaat over het laatste boekjaar waarvoor de jaarrekening beschikbaar is.

*Het aantal gehouden maatschappelijke rechten en het percentage dat ze vertegenwoordigen worden in voorkomend geval vermeld per soort van uitgegeven maatschappelijke rechten. Dezelfde gegevens worden verstrekt over de rechtstreeks of onrechtstreeks gehouden conversie- en intekenrechten.*

*Het bedrag van het eigen vermogen en het nettoresultaat over het laatste boekjaar waarvoor de jaarrekening beschikbaar is, mogen worden weggelaten indien de betrokken onderneming deze gegevens niet moet openbaar maken; deze uitzondering geldt evenwel niet voor dochterondernemingen.*

*Het bedrag van het eigen vermogen en van het nettoresultaat van de buitenlandse ondernemingen wordt uitgedrukt in vreemde munt; deze munt wordt vermeld. Aan voor vermelde lijst wordt in voorkomend geval toegevoegd: een overzicht van ondernemingen waarvoor de vennootschap onbeperkt aansprakelijk is in haar hoedanigheid van onbeperkt aansprakelijke vennoot of lid.*

*Voor elk van de ondernemingen waarvoor de vennootschap onbeperkt aansprakelijk is, worden volgende gegevens verstrekt: de naam, de zetel, de rechtsvorm en zo het een onderneming naar Belgisch recht betreft, het ondernemingsnummer dat haar werd toegekend door de Kruispuntbank van Ondernemingen.*

*De jaarrekening van elk van de ondernemingen waarvoor de vennootschap onbeperkt aansprakelijk is wordt bij dit overzicht gevoegd en samen hiermee openbaar gemaakt. Op voorwaarde dat zulks in dit overzicht wordt vermeld,*

*is dit voorschrift echter niet van toepassing wanneer de jaarrekening van deze onderneming zelf wordt openbaar gemaakt op een wijze die strookt met artikel 98 of daadwerkelijk wordt openbaar gemaakt in een andere lidstaat van de EEG, overeenkomstig artikel 3 van richtlijn 68/151/EEG. Dit voorschrift is evenmin van toepassing op een maatschap, tijdelijke handelsvennootschap of stille handelsvennootschap; 6°/2 de sociale balans voorgeschreven door de wet van 22 december 1995 houdende maatregelen tot uitvoering van het meerjarenplan voor werkgelegenheid;*

7° alle *andere* documenten die tegelijk met de jaarrekening moeten worden neergelegd krachtens dit wetboek.

**§ 2. Informatie die reeds afzonderlijk in de jaarrekening wordt vermeld hoeft niet te worden herhaald in een document neer te leggen in toepassing van artikel 100.**

**§ 3. Indien de stukken bedoeld in dit artikel niet werden neergelegd zoals bepaald in de eerste zin van § 1, wordt de door derden geleden schade, behoudens tegenbewijs, geacht voort te vloeien uit dit verzuim.”.**

177. Op die manier vallen de documenten die op basis van artikel 100 van het Wetboek van vennootschappen worden neergelegd “onder de controle van de commissaris”<sup>(17)</sup>.

### **8.2.2. Vermeldingen in het commissarisverslag omtrent de overeenkomstig artikel 100 van het Wetboek van vennootschappen neer te leggen documenten**

178. Volgens de Memorie van Toelichting<sup>(18)</sup>: “*Deze informatie* [waaronder de lijst van ondernemingen waarin de vennootschap een deelneming bezit (6°/1) en de sociale balans (6°/2)] *maakt formeel geen deel uit van de toelichting bij de jaarrekening. Het staat vennootschappen evenwel vrij om deze informatie op vrijwillige basis op te nemen als toelichting in de jaarrekening. Deze vrijwillige opname in de toelichting bij de jaarrekening heeft tot gevolg dat de verstrekte informatie niet meer in een afzonderlijk document moet worden neergelegd in toepassing van artikel 100 W. Venn. Dit is een toepassing van het only-once principe: informatie die bij de overheid reeds gekend is, moet niet meer opnieuw aangeleverd worden.*”

Hierop aansluitend stelt artikel 100, § 2: “*Informatie die reeds afzonderlijk in de jaarrekening wordt vermeld hoeft niet te worden herhaald in een document neer te leggen in toepassing van artikel 100.*”

<sup>(17)</sup> Memorie van toelichting bij het wetsontwerp tot omzetting van Richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013 van het Europees Parlement en van de Raad betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 1444/001, p. 24.

<sup>(18)</sup> *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 1444/001, p. 18.

De zinsnede in de memorie van toelichting “*Het staat vennootschappen evenwel vrij om deze informatie op vrijwillige basis op te nemen als toelichting in de jaarrekening.*” zaait echter twijfel of een vrijwillige opname van de sociale balans in de toelichting bij de jaarrekening nog wel mogelijk zal zijn. Op basis van de in het Belgisch Staatsblad publiceerde teksten lijkt de Regering aan deze vrijwillige opname geen gevolg te hebben willen geven.

**179.** Het verslag van de commissaris moet “*een vermelding [bevatten] die aangeeft of de documenten die overeenkomstig artikel 100 moeten worden neergelegd zowel qua vorm als inhoud de door dit Wetboek verplichte informatie bevatten*” (nieuw art. 144, eerste lid, 9° W. Venn.).

114

IMPACT DE LA REFORME COMPTABLE SUR LE MANDAT ET LE RAPPORT DE COMMISSAIRE

De verwijzing in het nieuwe artikel 144, eerste lid, 9° van het Wetboek van vennootschappen naar artikel 100 van het Wetboek van vennootschappen *tout court* is zeer ruim gesteld en houdt derhalve in dat de commissaris in zijn commissarisverslag een vermelding opneemt omtrent de overeenkomstig artikel 100 – *in casu* § 1, 1° tot 7°, waaronder zijn eigen commissarisverslag (4°), hetgeen een cirkelverwijzing is! – neer te leggen documenten. De vermelding betreft in hoofdzaak de lijst van ondernemingen waarin de vennootschap een deelneming bezit (6°/1) en de sociale balans (6°/2) alsook in voorkomend geval alle andere documenten die tegelijk met de jaarrekening moeten worden neergelegd krachtens het Wetboek van vennootschappen, zoals bijvoorbeeld artikel 523 (belangenconflict) en artikel 96/1 (verslag van betalingen aan overheden).

Bovendien, wat de vermelding in het commissarisverslag omtrent het jaarverslag betreft, is er voortaan een dubbele formulering, in artikel 144, eerste lid, 6° van het Wetboek van vennootschappen enerzijds en in artikel 144, eerste lid, 9° van het Wetboek van vennootschappen anderzijds dat onder meer verwijst naar artikel 100 (*in casu*, § 1, 6°) enigszins anders:

*Art. 144, eerste lid, 6°: een vermelding die aangeeft of het jaarverslag de door de artikelen 95 en 96 vereiste inlichtingen bevat en in overeenstemming is met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar;*

*Art. 144, eerste lid, 9°: een vermelding die aangeeft of de documenten die overeenkomstig artikel 100 moeten worden neergelegd zowel qua vorm als inhoud de door dit wetboek verplichte informatie bevatten.*

*Art. 100, § 1, 6°: een stuk dat de vermeldingen bevat van het jaarverslag voorgeschreven door artikel 96.”*

Voorzichtigheidshalve wordt daarom aangeraden om artikel 144, eerste lid, 6° én 9° cumulatief toe te passen voor wat de controle van het jaarverslag betreft.

Gelet op het voorgaande en teneinde verwarring, cirkelverwijzing en dubbel gebruik te voorkomen, ware het beter geweest mocht de wetgever in het nieuwe artikel 144, eerste lid, 9° uitdrukkelijk “**§ 1, 6°/1 en 6°/2 en § 2**” na de woorden “artikel 100” hebben toegevoegd.



In zijn advies van 18 maart 2015 acht de CRB het aangewezen dat door het IBR wordt verduidelijkt hoe de controle van de sociale balans en de andere documenten voorzien in artikel 100 van het Wetboek van vennootschappen in de praktijk dient te verlopen <sup>(19)</sup>.

De Commissie Normen voor de Beroepsuitoefening van het IBR heeft reeds een voorstel van definitie van de noties “qua vorm” en “qua inhoud” geformuleerd <sup>(20)</sup>:

- “qua vorm”: op vormelijk vlak, de informatie werkelijk alle inlichtingen bevat die in het Wetboek van vennootschappen worden vereist; en
- “qua inhoud”: op inhoudelijk vlak, de verstrekte inlichtingen geen van materieel belang zijnde inconsistenties bevatten ten aanzien van de informatie waarover de commissaris beschikt in het kader van zijn opdracht.

De Commissie Normen voor de Beroepsuitoefening van het IBR heeft tevens de volgende vermeldingen in het commissarisverslag met betrekking tot de neer te leggen documenten overeenkomstig artikel 100, § 1, 6<sup>o</sup>/1 en 6<sup>o</sup>/2 van het Wetboek van vennootschappen voorgesteld <sup>(21)</sup>:

*“De informatie die overeenkomstig artikel 100, § 1, 6<sup>o</sup>/1 en 6<sup>o</sup>/2 van het Wetboek van vennootschappen moet worden neergelegd, behandelt de door dit Wetboek verplichte informatie en bevat geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht.”*

### 8.2.3. Controle van de kleine vennootschappen met een ondernemingsraad

**180.** Kleine vennootschappen met een ondernemingsraad mogen voortaan hun jaarrekening volgens een verkort schema bekendmaken (naar derden), maar ze zijn wel verplicht een jaarrekening volgens het volledig schema mee te delen aan de ondernemingsraad <sup>(22)</sup>.

In dergelijk geval moeten logischerwijs ook de aandeelhouders via de algemene vergadering over diezelfde informatie kunnen beschikken. Daarom wordt tevens een mededelingsplicht ingevoerd voor het bestuursorgaan aan de algemene vergadering die over de jaarrekening beraadslaagt, zonder enig vennootschapsrechtelijk gevolg ten aanzien van de algemene vergadering. De algemene vergadering, noch in voorkomend geval de commissaris, moet zich uitspreken over deze meegedeelde jaarrekening volgens het volledig schema.

<sup>(19)</sup> Advies 2015-0600 Omzetting van de nieuwe boekhoudrichtlijn van 18 maart 2015 van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven, p. 10.

<sup>(20)</sup> Slide 16 op pagina 8 van de presentatie van T. DUPONT, “Drempels, de controle van de jaarrekeningen en de bijkomende documenten” op de ICCI-IBR studiedag van 11 december 2015 “Boekhouding en audit in België – (r)evolutie na de Europese hervormingen en impact voor ondernemingen en cijferberoepen”.

<sup>(21)</sup> Slide 17 op pagina 9 van de presentatie van T. DUPONT, “Drempels, de controle van de jaarrekeningen en de bijkomende documenten” op de ICCI-IBR studiedag van 11 december 2015 “Boekhouding en audit in België – (r)evolutie na de Europese hervormingen en impact voor ondernemingen en cijferberoepen”.

<sup>(22)</sup> Nieuw art. 15, b), 2<sup>o</sup> wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven.

Bijgevolg gebeurt voor kleine vennootschappen met een ondernemingsraad de opmaak van de officiële neer te leggen jaarrekening volgens het verkort schema, desgevallend met het commissarisverslag erbij. Er dient wel een mededeling van de jaarrekening volgens het volledig schema, de volledige sociale balans inbegrepen, te worden gedaan aan de ondernemingsraad en aan de algemene vergadering, maar zonder het commissarisverslag en zonder enig vennootschapsrechtelijk gevolg ten aanzien van de algemene vergadering.

In kleine ondernemingen met een ondernemingsraad bestaat de taak van de commissaris of bedrijfsrevisor er volgens artikel 151, 2° van het Wetboek van vennootschappen in: *“de getrouwheid en volledigheid certificeren van de economische en financiële inlichtingen die het bestuursorgaan aan de ondernemingsraad verstrekt.”*

116

IMPACT DE LA REFORME COMPTABLE SUR LE MANDAT ET LE RAPPORT DE COMMISSAIRE

Deze taak impliceert het certificeren van het volledig schema van de jaarrekening dat deel uitmaakt van de economische en financiële inlichtingen die het bestuursorgaan aan de ondernemingsraad verstrekt <sup>(23)</sup>.

Ten slotte preciseert het nieuwe tweede lid van artikel 151 van het Wetboek van vennootschappen dat de bedrijfsrevisor dezelfde taken uitoefent met betrekking tot de in artikel 100, § 1, 6°/2 bedoelde sociale balans.

### 8.3. BESLUIT

**181.** De omzetting van de boekhoudrichtlijn 2013/34/EU betekent geenszins een “revolutie” op het vlak van audit en de rol van de commissaris. Er zijn veeleer enkele evoluties te onderscheiden, bijvoorbeeld inzake de omvang van de auditperimeter die met ongeveer een 2.000tal mandaten is verkleind. De controle van dochtervennootschappen werd behouden (art. 141, 2° W. Venn.).

Het IBR zal na deze boekhoudhervorming de bedrijfsrevisoren blijven positioneren als partners en personen die vertrouwen wekken dankzij het innoveren en ontwikkelen van sterke toegevoegde waarde, in het bijzonder voor de huidige 6,7 % ondernemingen die een commissariscontrole ondergaan.

<sup>(23)</sup> Slide 19 op pagina 10 van de presentatie van T. DUPONT, “Drempels, de controle van de jaarrekeningen en de bijkomende documenten” op de ICCI-IBR studiedag van 11 december 2015 “Boekhouding en audit in België – (r)evolutie na de Europese hervormingen en impact voor ondernemingen en cijferberoepen”.



## **HOOFDSTUK 9**

### **OMZETTING VAN DE BOEKHOUDRICHTLIJN 2013/34/EU IN BELGISCH RECHT**

## **CHAPITRE 9**

### **TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE COMPTABLE 2013/34/UE EN DROIT BELGE**

**H. OLIVIER**

Professeur émérite à HEC-Université de Liège

## 9.1. APERCU GENERAL

### 9.1.1. La réglementation comptable dans son contexte

**182.** La directive 2013/34/EU du 26 juin 2013 a pour but la refonte et la coordination des deux directives européennes qui furent à la base du développement du droit comptable belge : la quatrième directive 78/660/CEE du 25 juillet 1978 concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés et la septième directive 83/349/CEE du 13 juin 1983 concernant les comptes consolidés <sup>(1)</sup>. Ces deux textes ont été adoptés en vue de coordonner les législations des Etats-membres relatives au droit de certaines formes de sociétés qui sont supposées être les plus actives dans le marché commun. Dans un premier temps, le législateur belge a situé sa réglementation des comptes annuels et des comptes consolidés dans le contexte plus autonome de la loi du 17 juillet 1975 sur la comptabilité des entreprises <sup>(2)</sup>. Lors de la codification du droit des sociétés en 1999 (2001 pour l'A.R. d'exécution), il a intégré les éléments essentiels de la réglementation des comptes annuels et consolidés dans le code des sociétés.

La codification présentait de nombreux avantages du point de vue de la lisibilité de la législation mais elle ne permet pas l'incorporation de toutes les règles dans ce seul texte. Observons trois conséquences principales et leurs conséquences sur la transposition de la directive :

- La loi belge régit la *comptabilité* des entreprises alors que le droit européen traite seulement de l'information des parties prenantes au travers des *comptes annuels*, des comptes consolidés, du rapport de gestion des administrateurs et du contrôle de ces documents par les commissaires. Il n'existe aucune norme européenne relative à la technique comptable ; seul le « produit final » est réglementé. Dès lors les dispositions comptables du Code de droit économique continueront à s'appliquer sans modification, sinon une adaptation mineure du champ d'application.
- En second lieu, tout comme l'information spécifique des travailleurs fait l'objet d'une directive européenne spécifique <sup>(3)</sup>, l'information des conseils d'entreprises en Belgique est organisée sur la base de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie. Le législateur belge n'a pas eu l'intention de modifier ces dispositions à l'occasion de la transposition de la directive comptable.
- Enfin, le champ d'application du texte européen est restreint à certains types de sociétés ; ceci n'a pas empêché plusieurs législations relatives à des organismes privés non couverts par le code des sociétés, par exemple les ASBL, ou même publics, de prendre appui sur la réglementation des comptes annuels par le Code des sociétés. Celui-ci est progressivement apparu comme le droit commun en la matière. De la

<sup>(1)</sup> Directive 2013/34/EU du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés, et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprise (...), *JOUE* L.182 du 29/6/2013 ; Dans la suite de cette contribution, les références seront faites à la « directive comptable ».

<sup>(2)</sup> Les dispositions de la loi comptable relative notamment au champ d'application, aux livres et à la technique comptable sont aujourd'hui codifiées dans le Livre III, Titre 3, Chapitre 2 du Code de droit économique.

<sup>(3)</sup> Directive 2002/14/CE du 11 mars 2002 établissant un cadre général relatif à l'information et la consultation des travailleurs dans la Communauté européenne – *JOUE*, L. 080 du 23/03/2002

même manière, la législation fiscale et en particulier le code d'impôt sur les revenus fait usage des critères de taille des entreprises. La transposition de la directive n'est pas totalement neutre et la nouvelle loi contient des dispositions destinées à éviter certaines conséquences fiscales non souhaitées. Ces questions sont examinées plus haut (cf. *supra*, nos 143 à 167).

Les effets principaux de la directive comptable se produisent dans deux domaines : le champ d'application des différentes catégories d'entreprises, thème qui a été examiné dans les numéros 45 à 71 et la modification de certaines règles d'évaluation et de présentation des comptes annuels et consolidés, qui sera commentée dans le présent chapitre.

### 9.1.2. Les objectifs européens de la révision des directives comptables

**183.** Les quatrième et septième directives ont été modifiées à de nombreuses reprises depuis leur adoption initiale. Parfois il s'agissait d'étendre leur champ d'application à de nouveaux Etats-membres ou à de nouvelles formes de sociétés. D'autres modifications plus substantielles avaient pour but, par exemple de réglementer l'information sur les instruments financiers ou sur les risques dans l'annexe des états financiers. La réforme découlant de la directive comptable va plus loin en application de deux stratégies politiques de la Commission européenne : le programme « mieux légiférer » et la volonté de réduction des charges administratives des PME.

Le programme « mieux légiférer » recherche un meilleur respect des principes de subsidiarité et de proportionnalité qui ont pour but de garantir que les charges administratives sont proportionnées aux avantages qu'elles procurent <sup>(4)</sup>. En application de l'approche « *think small first* » la directive modifie la perspective législative. Jusqu'à présent les règles européennes avaient vocation à s'appliquer à toutes les sociétés sauf celles pour lesquelles une exemption est prévue, en l'occurrence au vu de leur taille. Désormais, la directive fixe un socle de règles s'appliquant à toutes les entreprises, y compris aux petites entreprises et développe ces règles par la suite, en fonction de la taille croissante des plus grandes entreprises. La nuance est essentielle car il n'est plus question d'exemption pour les PME mais d'exigences additionnelles pour les plus grandes entreprises.

La volonté de simplification est présente dans le programme de révision de toutes les directives de coordination des législations sur les sociétés commerciales entamé dès 2003 mais la réduction des charges administrative des PME est surtout exprimée dans le *Small Business Act* de 2008 <sup>(5)</sup>. L'introduction d'une nouvelle catégorie de microentreprises en est la manifestation la plus évidente. Ce n'est pas le seul élément. Les directives de droit des sociétés et en particulier les directives comptables donnent aux Etats-membres un grand nombre d'options lors de la transposition en droit national. La diminution du

<sup>(4)</sup> Cf. le premier « considérant » de la directive 2013/34/UE relative aux états financiers annuels et aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises (...) du 26 juin 2013, *JOUE*, L.182 du 29/6/2013 que nous appellerons par la suite la « directive comptable ».

<sup>(5)</sup> Doc. Com 2008/0394, *JOCE*, C/2009/303/20.

nombre d'options serait à la fois une simplification et une amélioration de la coordination des législations nationales. Comme ne le verrons par la suite, la directive comptable n'a malheureusement pas atteint l'objectif en ce domaine.

## 9.2. OPTIONS DU LEGISLATEUR BELGE DANS LA TRANSPOSITION

### 9.2.1. Transposition sans autres modifications fondamentales

**184.** La transposition d'une directive dans le droit national doit toujours s'effectuer dans un laps de temps défini par le texte européen. Les procédures constitutionnelles sont telles que le respect des délais constitue souvent un défi. L'idéal serait de lancer le processus de transposition avant même la publication de la directive. En Belgique, ceci fut fait lors de la transposition de la quatrième directive sur les comptes annuels dont la mise en œuvre fut même anticipée puisque l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels était fondé sur une version non encore définitive du texte européen. Cette situation demeure plutôt rare en pratique.

Le respect des délais fixés devient encore plus complexe lorsque le législateur veut profiter du processus de transposition pour procéder à des réformes additionnelles non requises par la directive. Quelques ajustements identifiés par la Commission des Normes comptables ont été opérés à l'occasion de la transposition mais d'une part ils sont peu nombreux et, d'autre part, ils avaient été clairement identifiés, et de façon incontestée, dans des avis publiés antérieurement par la CNC. Si, dans un premier temps, des modifications plus fondamentales ont été envisagées, il est rapidement apparu qu'elles susciteraient des discussions allongeant les travaux de transposition ; elles ont été abandonnées.

La transposition intervenue par la loi du 18 décembre 2015 et l'arrêté royal du même jour <sup>(6)</sup> n'a pas respecté scrupuleusement le délai de transposition prévue à l'article 53 de la directive comptable. Toutefois, la publication des dispositions légales et réglementaires le 30 décembre 2015 permet à la Belgique de se conformer à l'alinéa 2 du paragraphe premier de cet article qui prévoit une entrée en vigueur pour l'exercice comptable commençant le 1<sup>er</sup> janvier 2016 <sup>(7)</sup>.

### 9.2.2. Préservation des acquis du régime de publication à la Centrale des Bilans

**185.** La publication des comptes annuels est une mesure compensatoire de la limitation de la responsabilité des actionnaires d'une société à l'égard des tiers. Avant la loi

<sup>(6)</sup> Loi du 18 décembre 2015 transposant la Directive 2013/34/UE relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises (...), et arrêté royal du 18 décembre 2015 transposant la Directive 2013/34/UE relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises (...), *M.B.*, 30 décembre 2015.

<sup>(7)</sup> Article 63 de la loi du 18 décembre 2015 précitée et article 57 de l'arrêté royal du 18 décembre 2015 précité.

comptable de 1975, les comptes annuels des sociétés à responsabilité limitée étaient publiés dans les Annexes du Moniteur belge. L'information par les états financiers n'a de sens que si elle est facilement accessible pour être exploitée par les parties prenantes : autorités publiques, travailleurs, clients, fournisseurs, etc. Alors seulement la charge administrative de production de l'information par l'entreprise est compensée par les avantages qui en résultent pour les tiers.

Grâce à la création de la Centrale des bilans au sein de la Banque nationale de Belgique, notre pays dispose d'un système très efficace et relativement peu coûteux de publicité des états financiers. Dans l'immense majorité des cas, le dépôt est informatisé. Les producteurs de logiciels s'y sont adaptés et ceci a simplifié le processus de production de l'information.

Les premiers bénéficiaires de cette évolution ont été les entreprises qui peuvent se satisfaire d'un modèle de base. Dès l'instant où l'entreprise doit avoir une comptabilité complète<sup>(8)</sup>, la production des comptes annuels dans la forme imposée devient en grande partie un « output » du système informatisé. Chacun s'accorde pour constater que ce système a été source de simplification. Le remettre en cause produirait de nouvelles et coûteuses complications.

Le dépôt obligatoire des comptes annuels à la Centrale des bilans présente aussi un intérêt pour atteindre l'objectif de bonne gestion administrative connu sous le nom de « *only once* »<sup>(9)</sup>. Les pouvoirs publics ne devraient plus exiger la production d'une information qui est déjà disponible dans un document aisément accessible. Puisqu'un grand nombre d'informations financières sont disponibles dans les comptes annuels déposés, les administrations publiques ne devraient plus les réclamer à l'occasion d'autres procédures de contrôle ou d'enquêtes statistiques. L'application systématique de ce principe réduit la charge administrative des entreprises. Pour cela, il faut bien entendu que les comptes annuels publiés contiennent les données dont l'administration a besoin, selon la taille de l'entreprise. L'abandon de la publication<sup>(10)</sup> ou de données importantes dans les comptes annuels aurait pour effet d'encourager les utilisateurs, principalement les fournisseurs de crédit et les administrations publiques à demander ces informations en plus de ce qui est déjà publié. Le coût pour les entreprises en serait accru et l'objectif de simplification manqué.

Pour cette raison, le législateur belge s'est efforcé, parfois à l'excès, de maintenir le régime existant. Par exemple, certaines informations qui ne peuvent plus se retrouver dans l'annexe des comptes annuels sont désormais disponibles dans le bilan ou l'inverse.

Par ailleurs, le système se trouve même renforcé par la modification de deux dispositions du Code des sociétés :

<sup>(8)</sup> Art. III.82 à 84 du Code de droit économique.

<sup>(9)</sup> Exposé des motifs du projet de loi, *Doc. parl.*, Ch. repr., 2015-2016, n°1444/001, p. 4.

<sup>(10)</sup> L'article 36 1.d de la directive comptable le permet pour les micro-entreprises mais il impose néanmoins le dépôt d'un bilan simplifié au registre du commerce ou équivalent.

- l'article 76 selon lequel « *les tiers sont censés avoir pris connaissance des comptes annuels concernés si, et à partir du moment où, ces comptes annuels sont publiés sur le site de la Banque nationale de Belgique* », et
- l'article 100, § 3 nouveau selon lequel le dommage subi par les tiers en cas d'absence de publication des informations requises par l'article 100, § 1<sup>er</sup> est sauf preuve contraire, présumé résulter de cette omission.

### 9.2.3. Rejet de certaines conséquences inappropriées en matière sociale

**186.** Le législateur introduit dans la nouvelle législation plusieurs dispositions destinées à éviter la mise en cause de façon induite de ce qui est considéré comme un acquis social. Il s'agit principalement de l'effet indirect des critères de taille et le bilan social.

La directive interdit aux législateurs nationaux de modifier la définition des critères de taille de la petite société. Par conséquent, la règle de l'article 15, § 1<sup>er</sup> de l'ancien Code des sociétés selon lequel le dépassement du nombre de 100 travailleurs empêche qu'une entreprise soit considérée comme petite, ne pouvait être maintenu.

Cette exception était justifiée par le fait qu'un conseil d'entreprise doit être constitué dans toutes les entreprises qui dépassent ce nombre de travailleurs. Pour éviter que l'information de certains conseils d'entreprises ne s'en trouve réduite, l'article 15, b), 2<sup>o</sup> de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie est modifié. Il impose que les comptes annuels ainsi que le bilan social dans leur format le plus complet soient toujours communiqués au conseil d'entreprise. Dès lors, l'information d'un conseil d'entreprise demeure aussi étendue que ce qu'elle est à ce jour, même si la société dans laquelle il est constitué est qualifiée de petite entreprise.

Cette même disposition écarte le paradoxe selon lequel le conseil d'entreprise pourrait recevoir une information plus étendue que l'assemblée générale des actionnaires. Dans les « petites » sociétés de plus de 100 travailleurs, les comptes annuels et le bilan social en format complet devront aussi être communiqués aux actionnaires <sup>(11)</sup>. En revanche, le schéma à publier à la Centrale des bilans pourrait être le schéma abrégé puisque la disposition d'exception ne prévoit rien de particulier à ce sujet. Ceci est conforme au droit européen.

La seconde conséquence inappropriée selon l'Exposé des motifs (p. 5) serait l'absence de publication du bilan social des petites sociétés à la Centrale des bilans. La directive comptable ne permet pas d'imposer des annexes supplémentaires à celle qu'elle prévoit. Dès lors, le bilan social ne peut plus être imposé en qualité d'annexe des comptes annuels dans les formulaires de dépôt.

<sup>(11)</sup> Art. 31 de la loi du 18 décembre 2015 modifiant l'article 410 C. Soc. : « *Les comptes annuels, les rapports mentionnés à l'alinéa 1er, 4<sup>o</sup> et les informations qui sont déposées conformément à l'article 100, sont transmis aux associés conformément à l'article 381.* ». Cf. aussi la modification par analogie de l'article 553 C. Soc. par l'article 32 de la même loi.

Le maintien de la situation actuelle sera cependant possible par l'application combinée de deux dispositions légales : d'abord l'article 100, § 1<sup>er</sup> (12) du Code des sociétés impose le dépôt en même temps que les comptes annuels, de certaines informations qui ne font pas partie de ces comptes ; ensuite selon l'article 100, § 2 nouveau « *les données qui sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels ne doivent pas être mentionnées dans un document à déposer conformément à l'article 100* ». C'est le cas de la liste des administrateurs, l'affectation du résultat et les autres informations de l'article 100, en ce compris désormais le bilan social. Nous examinerons avec plus de détails le nouveau régime du bilan social au numéro 211 e.s.

#### 9.2.4. Réduction des coûts de publication

**187.** Un des objectifs de la réforme comptable européenne était la réduction des coûts pour les petites entreprises. Nous avons déjà souligné que le régime de la Centrale des bilans constitue un avantage important pour les entreprises belges en ce qu'elle permet un accès commode aux états financiers à moindre coût. Les logiciels comptables intégrés ont contribué à la réduction des coûts pour toutes les entreprises mais surtout pour les plus petites qui peuvent se contenter de l'information standardisée.

Toutefois, un élément important du coût demeurait l'obligation de publier une mention du dépôt aux Annexes du Moniteur belge. Cette mention rendue obligatoire par l'article 102, alinéas 2 et 3 du Code des sociétés était nécessaire pour assurer l'opposabilité de la publication vis-à-vis des tiers. Le système établi initialement pour se conformer à la première directive CEE en matière de publicité des actes de sociétés, a été supprimé lors de la refonte de cette directive en 2009 (13). Jusqu'à présent, le législateur belge n'avait pas revu les règles en vigueur alors qu'elles ne présentaient plus qu'un intérêt secondaire, vu la commodité de l'accès à la base de données de la Centrale des bilans de la BNB.

C'est aujourd'hui chose faite par la suppression des deux alinéas concernés de l'article 102 du Code des sociétés et consécutivement des amendements à l'article 178 de l'arrêté royal. Il s'agit d'une économie substantielle pour les petites et microentreprises puisque cette formalité superflue représentait pour elles, presque la moitié des frais de dépôt. Cette modification pouvait cependant poser un problème pour l'opposabilité des comptes annuels aux tiers. L'article 76 du Code des sociétés se fonde sur la publication aux Annexes du Moniteur par extrait ou par mention pour fixer la date de l'opposabilité.

(12) La disposition actuelle énumérant les informations à déposer séparément devient le paragraphe premier de l'article 100 par effet de l'article 16,1° de la loi du 18 décembre 2015.

(13) Directive 2009/101/CE du 16 septembre 2009 tendant à coordonner, pour les rendre équivalentes, les garanties qui sont exigées, dans les États membres, des sociétés au sens de l'article 48, deuxième alinéa, du traité, pour protéger les intérêts tant des associés que des tiers JOCE – L'article 3.5 second alinéa dispose que « *Les États membres peuvent décider de remplacer cette publication au bulletin national par une mesure d'effet équivalent, qui implique au minimum l'emploi d'un système dans lequel les informations publiées peuvent être consultées, par ordre chronologique, par l'intermédiaire d'une plate-forme électronique centrale.* ». Ceci est bien le cas du régime de publication à la Centrale des bilans en Belgique selon la confirmation qui en est donnée par le Vice-premier Ministre dans le Rapport de la Commission de droit commercial et économique de la Chambre. Rapport FRIART, *Doc. parl.*, Ch. repr. 2015-2016, n° 1444/007, p.14.



Une nouvelle phrase ajoutée à l'article 76, alinéa 1<sup>er</sup> du Code des sociétés évitera toute difficulté : « *Les tiers sont censés avoir pris connaissance des comptes annuels concernés si, et à partir du moment où, ces comptes annuels sont publiés sur le site de la Banque nationale de Belgique.* »

### 9.3. MODIFICATIONS AUX LOIS ET ARRETES ROYAUX

**188.** Dans cette section, nous commentons les principales modifications aux lois et arrêté royaux qui ne sont pas traitées dans les chapitres précédents, principalement les chapitres 5, 6 et 7 relatifs respectivement aux catégories d'entreprises et aux seuils, aux nouveautés comptables pour les PME ainsi qu'aux aspects fiscaux.

#### 9.3.1. Règles d'évaluation

##### *A. Principes généraux de l'information financière*

**189.** L'article 6 de la directive comptable énumère des principes généraux de l'information financière qui sont également repris dans l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés. La plupart de ces principes n'ont pas été modifiés ; dès lors aucun amendement des règles belge n'était requis. Il en va ainsi de la permanence des règles d'évaluation (Dir. art. 16.1.b – A.R. <sup>(14)</sup> art. 30), la prudence (Dir. art. 16.1.c – A.R. art. 32), la comptabilité d'exercice (Dir. art. 16.1.d – A.R. art. 25, § 1<sup>er</sup>), la correspondance des bilans de clôture et d'ouverture (Dir. art. 16.1.e – A.R. art. 26, § 2), la continuité de l'exploitation (Dir. art. 16.1.a – A.R. art. 28, § 1<sup>er</sup>), l'évaluation distincte des postes d'actif et de passif (Dir. art. 16.1.f – A.R. art. 31). En revanche, plusieurs principes méritaient d'être revisités dans le contexte belge.

Comme nous le verrons, cet examen n'appellera pas nécessairement une modification dans la mesure où la directive laisse une marge de manœuvre (option) dans la transposition.

- a. *Priorité de la substance sur la forme* : Ce principe ne figurait pas dans la quatrième directive en 1978. Il s'agit d'une innovation de la directive comptable inspirée notamment par le cadre conceptuel de l'IASB. L'article 16.1.h de cette directive dispose que « *les postes du compte résultat et du bilan sont comptabilisés et présentés en se référant à la substance de la transaction ou du contrat concerné.* » Il ne s'agit évidemment pas d'ignorer le contexte juridique. Dans son avis sur le projet de cadre conceptuel de l'IASB, l'EFRAG notait à juste titre que les aspects juridiques joueront souvent un rôle important pour analyser les droits et obligations qui forment

<sup>(14)</sup> L'indication « A.R. » ou « arrêté royal » sans autre précision renvoie à l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, dans sa version coordonnée avec les modifications survenues ultérieurement.



la substance économique de l'opération et *a fortiori* d'un contrat <sup>(15)</sup>. Pourtant la question fait débat.

Le principe n'est pas transposé en droit belge parce que l'article 6.1.3 de la directive comptable permet aux Etats membres d'exempter les entreprises de cette disposition (à ce propos, *cf. supra*, n° 160 à 163). Point question de l'interdire ; il serait absurde d'affirmer que l'entreprise ne doit pas faire l'analyse d'une transaction ou d'un contrat avant de l'entrer en comptabilité ou de la faire apparaître dans les comptes annuels. En revanche, une certaine prudence s'impose à propos des conséquences juridiques possibles d'une telle obligation si elle apparaissait dans la loi.

- b. *Importance relative* : Selon l'article 6.1.j de la directive comptable, « *il n'est pas nécessaire de se conformer aux exigences énoncées dans la présente directive concernant la comptabilisation, l'évaluation, la présentation, la communication d'informations et la consolidation lorsque le respect de ces exigences n'est pas significatif.* » Il existe de nombreuses applications de ce principe dans la réglementation belge actuelle mais aucun principe général n'y a été reconnu. Cette situation ne sera guère différente dans le futur.

La transposition adopte une approche restrictive mais conforme à l'article 6.4 de la directive comptable, qui permet aux Etats membres d'en limiter la portée à la présentation et à la communication d'information. La règle résulte de l'insertion d'un nouvel article 82, § 3/1 et apparaît dans la modification consécutive des articles 91, 94 et 165 de l'arrêté royal.

L'article 82, § 3/1 de l'arrêté royal permet le regroupement des postes précédés d'un chiffre arabe s'ils sont non significatifs <sup>(16)</sup>. Il définit la notion : « *On entend par l'importance significative, le statut d'une information dont on peut raisonnablement penser que l'omission ou l'inexactitude risque d'influencer les décisions que prennent les utilisateurs sur la base des comptes annuels de l'entreprise. L'importance significative de chaque élément est évaluée dans le contexte d'autres éléments similaires* ».

La comptabilisation et l'évaluation ne sont pas directement visées. La raison peut en être recherchée dans des interprétations erronées voire simplement imprudentes qui donnent l'impression fautive que le principe serait contradictoire avec le principe d'exhaustivité inscrit dans l'article III.83 du Code de droit économique.

<sup>(15)</sup> « *Legal aspects will often play an important role in assessing what rights and obligations an entity has, and hence are the basis for analysing the economic substance of arrangements, i.e. their 'legal substance'. They should thus be considered unless the legal form would not represent the economic substance.* ». EFRAG, Document for consultation – Re: Exposure Draft Conceptual Framework for Financial Reporting, Bruxelles, 2015, paragraphe 28.

<sup>(16)</sup> « *Art. 82, § 3/1. Les postes du bilan et du compte de résultats qui sont précédés de chiffres arabes peuvent être regroupés lorsqu'ils ne présentent qu'un montant non significatif au regard de l'objectif visant à donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, ou lorsque le regroupement favorise la clarté, à condition que les postes regroupés soient présentés séparément dans l'annexe aux comptes annuels.* ». L'article 83 est modifié corrélativement en ce qui concerne les chiffres comparatifs de l'exercice précédent.

- c. *Non-compensation* : L'article 25, § 2 de l'arrêté royal interdit la compensation entre des avoirs et des dettes, entre des droits et des engagements, entre des charges et des produits sauf les cas prévus par la réglementation. Il en va de même de l'article 6.1.g de la directive comptable. En revanche, le paragraphe 2 de la disposition européenne impose la mention des montants bruts compensés dans l'annexe en cas de compensation alors que ceci ne figure pas dans la réglementation belge. L'article 25, § 2 de l'arrêté royal est modifié pour se conformer à la directive. En outre l'article 71 de l'arrêté royal fait une application nouvelle de la possibilité d'exemption offerte aux Etats membres, dans le cadre des acomptes reçus sur commande (cf. *infra*, n° 196).

126

### B. Valeur historique et méthodes alternatives

**190.** La comptabilisation à la valeur d'acquisition ou au prix de revient est érigée au rang de principe par l'article 16.1.i de la directive comptable. Toutefois, les articles 7 et 8 admettent « par dérogation » des modes d'évaluation alternatifs fondés sur la réévaluation des éléments de l'actif immobilisé et sur la juste valeur. Le législateur européen a écarté d'autres méthodes, dites de comptabilité d'inflation ou à la valeur de remplacement, qui figuraient dans l'article 33 de la quatrième directive de 1978 en considérant qu'elles sont obsolètes.

- a. *Champ d'application de l'autorisation de réévaluer* : l'utilisation de valeurs « réévaluées » est maintenue mais on relève une différence dans le champ d'application des textes belges et européens. Dans sa version initiale de 1978, la quatrième directive restreignait la possibilité de réévaluer un actif immobilisé aux rubriques d'immobilisations corporelles et financières en ce que ces dernières concernent les participations, actions et parts. Depuis un amendement introduit en 2003, non modifié par l'article 7 de la directive comptable, la législation européenne permet la réévaluation de tous les éléments de l'actif immobilisé. Par exemple, la directive autorise la réévaluation des immobilisations incorporelles, pour autant, bien entendu que les conditions en soient réunies.

La réglementation belge reste fidèle à la version initiale de la quatrième directive limitant la possibilité de réévaluer aux immobilisations corporelles et certaines immobilisations financières. Faisant preuve d'une grande prudence à l'égard de rubriques souvent difficiles à évaluer, elle n'autorise pas la réévaluation des immobilisations incorporelles. Ceci est conforme au droit européen puisque la réévaluation est seulement une option ouverte aux Etats membres. Il leur appartient, le cas échéant, d'en fixer la teneur, les limites et les règles d'application, ce qui en Belgique, est fait dans l'article 57 de l'arrêté royal.

- b. *Traitement de la plus-value de réévaluation* : la plus-value est portée au bilan sous un poste intitulé « réserve de réévaluation » dans la rubrique des capitaux propres. Ceci n'est pas une innovation, sauf la nuance terminologique mineure qui n'est même pas transposée en Belgique. Il en va de même de l'amortissement sur la base du montant réévalué ainsi que déterminé par l'article 57, § 2 de l'arrêté royal en ligne avec l'article 7.3 de la directive comptable.

En revanche, au vu de l'expérience acquise dans les entreprises en difficultés financières <sup>(17)</sup> et par application de l'article 16.2 de la directive comptable, le régime de dissolution de la réserve, notamment par incorporation au capital, est clarifié grâce à la modification de l'article 57, § 3 de l'arrêté royal :

- d'abord, l'incorporation au capital ne pourra être effectuée qu'à concurrence de la partie de la plus – value de réévaluation sous déduction des impôts estimés sur cette plus – value ;
- ensuite, la plus – value de réévaluation incorporée au capital ne peut jamais être affectée, directement ou indirectement, à la compensation totale ou partielle des pertes reportées sauf à concurrence de la partie aurait déjà fait l'objet d'un amortissement ; et
- enfin, les plus – values actées ne peuvent jamais être distribuées, ni directement, ni indirectement (en cas d'incorporation au capital), sauf bien entendu lorsqu'elles correspondent à une plus-value réalisée ou à un amortissement transféré ou non à une réserve.

- c. *Juste valeur* : Les crises financières successives ont chaque fois ravivé les controverses sur la juste valeur. Les uns accusent la valeur historique d'empêcher l'anticipation des problèmes financiers des entreprises, les autres reprochent à la juste valeur d'être pro cyclique et cause de volatilité des marchés. A notre avis, la bonne question reste de savoir si la valeur d'acquisition peut avoir un sens, dans l'évaluation des instruments financiers et en particulier dans l'évaluation des produits dérivés pour lesquels la valeur d'acquisition sera parfois inexistante. Comme il arrive souvent dans ces situations au niveau européen, une option a été ouverte dans la quatrième directive : soit les produits financiers seront évalués à la juste valeur dans les comptes, soit l'information sera donnée dans l'annexe. La refonte des directives en 2013 n'a pas modifié cette approche.

Le législateur belge s'est rangé parmi les opposants à la juste valeur comme méthode d'évaluation dans les comptes annuels. Il s'en explique dans le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 août 2009 qui modifie l'arrêté royal d'exécution du droit des sociétés en vue de transposer plusieurs amendements des directives comptables <sup>(18)</sup>. En revanche, par application de la règle commune européenne, le législateur belge s'est vu contraint d'introduire une annexe XX imposant de fournir la juste valeur telle que définie à l'article 97, pour chaque catégorie *d'instruments financiers dérivés* en indiquant le volume et la nature des instruments.

<sup>(17)</sup> Cf. CNC, Avis 2011/14 « Plus-values de réévaluation », in *Annuaire CNC 2015*, Bruxelles, éd. Larcier, 2015, p. 927.

<sup>(18)</sup> Cf. l'avis 2013/16 de la Commission des normes comptables qui contient un commentaire détaillé de ces dispositions : *Annuaire CNC 2015*, Bruxelles, éd. Larcier, 2015, p. 588.

C. *Ajustements à certains aspects des corrections de valeur (provisions et amortissements)*

**191.** Les ajustement concernent :

- a. *Définition des provisions* : Un alinéa 2 nouveau est ajouté dans l'article 50 de l'arrêté royal transposant presque mot pour mot l'article 12 al.3 de la directive comptable : « *A la date de clôture du bilan, et sans préjudice de l'application de l'article 33, § 1<sup>er</sup>, une provision représente la meilleure estimation des charges qui sont considérées comme probables ou, dans le cas d'une obligation, la meilleure estimation du montant nécessaire pour l'honorer à la date de clôture du bilan.* ». La meilleure estimation est celle qui découle du jugement de l'organe social qui arrête les comptes annuels. Celui-ci pourra se fonder sur l'évolution de la situation après la date de clôture, sur son expérience de situations similaires aussi bien que sur des avis d'experts.

Il existe deux différences apparentes entre l'article 50 de l'arrêté royal et le texte européen. Le premier évoque des « provisions pour risques et charges » indéterminées quant à leur montant. Le second vise des provisions couvrant d'une part des « pertes et dettes » et d'autre part des « charges » indéterminées quant à leur montant ou à leur date de survenance.

- la terminologie classique « provision pour risques et charges » donne à penser que les normes belges seraient plus souples que la directive. Il n'en est rien car les conditions d'application sont également restrictives. Elles exigent que la provision couvre des « pertes ou charges » qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur (art. 33 A.R.) ; et
- par ailleurs le texte européen souligne que l'indétermination peut porter sur la date de survenance alors que ceci est absent du texte belge. Si la perte ou la charge est certaine et déterminée quant à son montant, la date d'exigibilité ou de survenance devrait rester sans influence ; il s'agira d'une dette et non d'une provision.

Cet ajout à l'article 54 de l'arrêté royal ne remet pas en cause l'avis de la CNC relatif à l'estimation totalement aléatoire <sup>(19)</sup>. L'expression « meilleure estimation » suppose qu'une telle estimation soit possible et raisonnable. A défaut, comme l'indique l'avis précité, la constitution de la provision ne sera pas requise mais une mention dans l'annexe sera néanmoins nécessaire.

- b. *Amortissement* : La seule modification significative du régime des amortissements concerne certaines immobilisations incorporelles. L'article 61 de l'arrêté royal étend la durée d'amortissement des frais de développement et du *goodwill* à dix ans au lieu de cinq ans dans le régime en vigueur, lorsque la durée d'utilisation ne peut être estimée de manière fiable. Ceci résulte de l'article 12, 11°, alinéa 2 de la directive comptable qui demande aux Etats-membres de retenir une durée maximale entre

<sup>(19)</sup> CNC Avis 107/7 « Risques et pertes dont l'évaluation est aléatoire » in *Annuaire CNC 2015*, Bruxelles, éd. Larcier, 2015, p. 680.

5 et 10 ans. Notons que ni la directive ni l'arrêté royal ainsi modifié n'empêchent une durée d'amortissement plus longue à condition que celle-ci résulte d'une estimation fiable de cette durée par l'entreprise. Une explication en serait donnée dans l'annexe ; c'est même obligatoire dans tous les cas pour la durée d'amortissement du *goodwill*.

En ce qui concerne le *goodwill*, le nouveau texte précise également que les amortissements et réductions de valeur ne peuvent pas faire l'objet d'une reprise.

### 9.3.2. Présentation et contenu des rubriques du bilan et du compte de résultats

**192.** La directive comptable apporte peu de modifications à la structure des états financiers. Elle maintient une option entre deux schémas de bilans – sous forme de comptes ou en liste. Elle impose que le compte de résultats soit en forme de liste mais autorise une présentation par nature ou par fonction (destination). En revanche, l'option de présenter le compte de résultats en forme de compte est abandonnée au vu de son peu de succès dans la transposition par les Etats-membres. Le législateur belge maintient sa position antérieure : pour les comptes annuels, il écarte le bilan en forme de liste et le compte de résultats par destination <sup>(20)</sup>.

Quelques modifications sont apportées dans la présentation ou le contenu de certaines rubriques de ces états. Nous les commentons brièvement.

#### A. Frais d'établissement

**193.** L'article 9 de la quatrième directive permettait de faire apparaître les frais d'établissement, soit sous une rubrique distincte, soit en tant que première rubrique des immobilisations incorporelles. La directive comptable ne modifie pas la règle. L'option retenue dans l'article 88 de l'arrêté royal ancien n'était pas entièrement conforme au droit européen puisque les frais d'établissement étaient une rubrique distincte mais parmi les immobilisations. En dépit des règles européennes, nous considérons ce choix comme critiquable car ces frais qui ne répondent pas vraiment à la meilleure définition d'un actif revêtent encore moins le caractère d'un actif immobilisé. Les nouveaux schémas retiennent dès lors l'option d'une présentation séparée avant les immobilisations.

L'article 12.11, alinéa 4 de la directive comptable continue à imposer un amortissement de ces frais d'établissement sur une durée maximale de cinq années. L'article 59 de l'arrêté royal qui établit cette règle n'a pas été modifié, même en ce qu'il autorise la répartition des frais d'émission d'un emprunt sur toute la durée de cet emprunt, exception qui n'est pas envisagée par la directive.

L'article 58, alinéa 2 de l'arrêté royal disposait que les frais de restructuration sont constitués de charges d'exploitation et de charges exceptionnelles. Depuis la loi du 18 décembre 2015, les charges exceptionnelles font partie des charges d'exploitation

<sup>(20)</sup> La présentation par destination demeure néanmoins possible pour les comptes consolidés – art.164 A.R.

ou des charges financières. C'est pourquoi l'arrêté royal remplace le terme « exceptionnelles » par « non récurrentes ».

### B. Exclusion des frais de recherche

**194.** La quatrième directive de 1978 ouvrait une option permettant de comptabiliser les « frais de recherche et de développement » comme première sous-rubrique des immobilisations incorporelles<sup>(21)</sup>. La mention des frais de recherche était contestable dans la mesure où on pouvait légitimement s'interroger sur la compatibilité de l'activation de tels frais avec la règle d'évaluation déposée dans l'article 60 de l'arrêté royal. Selon cette disposition, « *les immobilisations incorporelles autres que celles acquises de tiers ne sont portées à l'actif pour leur coût de revient que dans la mesure où celui-ci ne dépasse pas une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation de ces immobilisations ou de leur rendement futur pour la société.* » Comment donner une valeur d'utilisation ou de rendement à une recherche non aboutie ?

La norme internationale IAS 38 établit une distinction claire entre la phase de recherche et celle de développement. Elle rejette sans ambiguïté l'inscription à l'actif des frais de recherche et fixe des conditions précises pour l'activation des frais de développement. Rappelons ces conditions ; l'entreprise doit démontrer (par. 57) :

- a. la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente;
- b. son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de la mettre en service ou de la vendre;
- c. sa capacité à mettre en service ou à vendre l'immobilisation incorporelle;
- d. la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables. L'entité doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité;
- e. la disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et mettre en service ou vendre l'immobilisation incorporelle; et
- f. sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

Sans pour autant donner autant de précisions que la norme internationale, la directive comptable va dans le même sens en excluant les frais de recherche du libellé de la sous-rubrique de l'actif ainsi que dans l'article 12.11, alinéa 2. Seuls les frais de développement y sont mentionnés comme actifs potentiels. Le Rapport au Roi précédent l'arrêté royal du 18 décembre 2015 définit les concepts : « Par « recherche » il faut entendre, tout travail original systématiquement conduit dans l'espoir d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles. La notion de « développement » est définie comme la mise en œuvre concrète de conceptions

<sup>(21)</sup> En Belgique, il s'agit de la première sous-rubrique de l'annexe II « Etat des immobilisations incorporelles ».

ou d'études pour la production de matériaux, d'appareils, de produits, de procédés, de systèmes ou de services nouveaux ou considérablement améliorés, en application de découvertes réalisées ou de connaissances acquises, avant le commencement d'une production commercialisable ».

L'exclusion des frais de recherche est significative dans le contexte belge vu la pratique de comptabilisation de ces frais de recherche justifiée par des considérations fiscales dans certains secteurs économiques, principalement le secteur pharmaceutique. On notera que la plupart des sociétés concernées qui établissent des comptes consolidés en IFRS étaient déjà tenues de retraiter ces pseudo-actifs pour l'établissement de leurs états financiers de groupe.

Soulignons qu'une disposition transitoire est insérée dans l'article 57 alinéa 2 de l'arrêté royal de transposition en vue d'éviter toute contestation à propos du régime applicable aux frais de recherche qui auraient été activés antérieurement : les dispositions qui s'appliquaient aux frais de recherche avant les modifications du présent arrêté (du 18 décembre 2015) restent pleinement applicables dans la mesure où ces frais de recherche étaient portés à la rubrique « II. Immobilisations incorporelles » du bilan avant le 1<sup>er</sup> janvier 2016.

#### *C. Créances remboursables par versements échelonnés*

**195.** L'article 67 de l'arrêté royal définit des règles particulières relatives aux créances à plus d'un an et à un an au plus. Les créances sont enregistrées au bilan à leur valeur nominale mais si elles sont remboursables à plus d'un an, les intérêts et primes inclus conventionnellement dans la valeur nominale, ainsi que l'escompte des créances non productives d'intérêt sont enregistrés dans les comptes de régularisation du passif et pris en résultat pro rata temporis. L'escompte est calculé au taux de marché.

Une autre méthode de comptabilisation est retenue par le troisième alinéa de l'article 67, § 2 en faveur des créances résultant de ventes à tempérament. Cette méthode, qui n'est pas évoquée par la directive, poursuivait des objectifs de simplification. Le Rapport au Roi <sup>(22)</sup> observe : « *En effet, lorsqu'un prêteur octroie un crédit, il est de pratique courante qu'il communique au débiteur un tableau de remboursement, qui permet de distinguer facilement, dans le montant de l'annuité, la fraction du capital remboursé de la fraction des intérêts dus.* ». Par l'abrogation de l'alinéa 3 de l'article 67, § 2 de l'arrêté royal, la méthode est abandonnée, ce qui signifie que les créances et dettes seront dorénavant enregistrées à leur valeur nominale.

#### *D. Acomptes sur commandes*

**196.** Les acomptes versés comme reçus doivent être clairement distingués parmi les créances et les dettes. En principe, ils ne génèrent aucun flux de trésorerie ultérieur car ils sont incorporés dans la créance ou la dette qui naîtra de la livraison, de la réception

<sup>(22)</sup> Commentaire de l'article 15 de l'A.R. du 18 décembre 2015 dans le Rapport au Roi, *M.B.*, 30 décembre 2015, p. 80.384.



ou de la prestation de service. Le principe de non compensation rappelé ci-dessus au numéro 189 doit s'appliquer et les acomptes versés ou reçus sont identifiés à l'actif et au passif du bilan. Dans certains secteurs ou les acomptes sur commandes en cours d'exécution sont usuels, notamment le secteur de la construction, cette pratique a pour effet de gonfler le total du bilan. Des conséquences en découlent notamment dans le calcul des seuils définissant les petites et les grandes entreprises.

Pour écarter cette conséquence non souhaitée, un alinéa 2 est inséré dans l'article 71 de l'arrêté royal selon lequel : « *Les commandes en cours d'exécution peuvent faire l'objet d'une compensation directe avec les acomptes reçus par contrat, au terme de laquelle soit le solde débiteur est présenté comme commande en cours d'exécution, soit le solde créditeur est présenté comme acompte reçu. Au début de chaque exercice, le solde est extourné. Au cas où la cette faculté de compensation est utilisée, l'annexe mentionnera les montants avant l'établissement du solde.* ».

La seconde phrase souligne qu'il s'agit d'améliorer la présentation des comptes annuels et non de modifier les principes d'enregistrement comptable : au début de chaque exercice, le solde est extourné.

#### *E. Provisions pour risques et charges*

**197.** En ce qui concerne la liste exemplative des provisions figurant dans l'article 54 de l'arrêté royal, nous observons une modification terminologique consistant à remplacer le terme préension par « *complément d'entreprise en cas de chômage* » ainsi que l'ajout d'une nouvelle catégorie de provisions : « *charges découlant d'une obligation environnementale.* ».

La comptabilisation de provisions destinées à couvrir les dettes et charges environnementales indéterminées quant à leur montant n'est pas nouvelle. Pourtant, ni l'arrêté royal, ni la Commission des Normes Comptables n'ont pris une position précise sur le sujet. Aucune précision supplémentaire sur la portée de ces obligations environnementales n'est donnée à l'occasion de la modification récente. Le Rapport au Roi se réfère à une recommandation européenne concernant la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes et rapports annuels des sociétés mais celle-ci n'est pas pour autant intégrée dans le dispositif réglementaire <sup>(23)</sup>. Le Gouvernement considère, d'une façon quelque peu légère, à notre avis, que par la reconnaissance de cette obligation, « une part importante de la responsabilité sociale des entreprises (RSE) est explicitement reconnue au niveau des comptes annuels. ».

Selon les normes internationales, une provision s'impose en cas d'obligation légale mais aussi lorsque l'obligation est « implicite » (*constructive* en anglais). L'obligation implicite est définie comme « une obligation qui découle des actions d'une entité lorsque :

<sup>(23)</sup> Commentaire de l'article 9 dans le Rapport au Roi sur l'A.R. du 18 décembre 2015, *M.B.*, 30 décembre 2015, p. 80.397 ; Recommandation de la Commission européenne 2001/453/CE du 30.05.2001 concernant la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes et rapports annuels des sociétés : inscription comptable, évaluation et publication d'informations, *JOCE*, L 156/33 du 13 juin 2001.



a) elle a indiqué aux tiers, par ses pratiques passées, par sa politique affichée ou par une déclaration récente suffisamment explicite, qu'elle assumera certaines responsabilités ; et que b) en conséquence, l'entité a créé chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera ces responsabilités. » <sup>(24)</sup>. Ceci se rapproche de l'engagement unilatéral en droit civil sans que les deux notions se recouvrent absolument.

La question est particulièrement délicate en matière environnementale car si la constitution d'une provision est incontestable lorsque l'obligation découle de la loi <sup>(25)</sup> ou du contrat <sup>(26)</sup>, c'est plus incertain dans les cas d'obligation implicite. On peut penser que la CNC devra se prononcer tôt ou tard sur la portée de cette disposition.

#### F. Produits et charges exceptionnels (non récurrents)

**198.** Les notions de produits et charges ordinaires ou extraordinaires, habituels ou exceptionnels ont donné lieu à des controverses liées à l'analyse et l'interprétation des états financiers. En effet, les dirigeants de sociétés sont souvent tentés d'isoler des éléments de résultats non récurrents dans un solde intermédiaire distinct en vue de démontrer que la rentabilité de l'entreprise est différente de celle qui résulterait de l'inclusion de ces éléments dans le résultat d'exploitation. A l'inverse, aux yeux des normalisateurs de telles pratiques ne sont pas souhaitables car elles introduisent une plus grande subjectivité dans la présentation de l'information financière. A l'instar des normes internationales, cette position a prévalu dans la directive comptable.

Les produits ou charges, même exceptionnels, sont classés selon le cas dans le résultat d'exploitation ou dans les produits ou charges financiers. Les schémas de présentation de l'information en Belgique doivent y être adaptés. En revanche, l'article 16.1. f) de la directive comptable impose à toutes les entreprises (sauf les microentreprises) d'identifier dans l'annexe, le montant et la nature des éléments de produits ou charges qui sont de taille ou d'incidence exceptionnelles. Là aussi l'annexe des schémas légaux belges doit être adaptée (*cf. infra*, n° 203).

Dans la transposition de la directive, le législateur renonce à l'appellation « exceptionnel » et utilise des termes « non récurrents ». Si les éléments non récurrents ne forment plus une catégorie distincte de résultats, toute mention de ces éléments ne disparaît pas du compte de résultats. Des sous-rubriques sont ajoutées dans les rubriques de débit et de crédit du résultat d'exploitation ainsi que des résultats financiers pour y présenter les résultats non récurrents. De plus, la liste plus détaillée des éléments du résultat dit exceptionnel qui figurait jusqu'à ce jour sous les rubriques VII et VIII du compte de résultat est transférée dans l'annexe XIV consacrée à une ventilation des

<sup>(24)</sup> IAS 37 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » ; K. VAN HULLE en N. LYBAERT *Boekhoud- en jaarrekeningrecht*, Brugge, die Keure, 2005, p. 259.

<sup>(25)</sup> *Cf.* par exemples l'article 28 A.R. en cas de rupture de continuité et l'avis 2009/9 de la CNC relatif à l'obligation d'acceptation des déchets d'équipement électriques et électroniques : *Annuaire CNC 2015*, Bruxelles, éd. Larcier, 2015, p. 697.

<sup>(26)</sup> *Cf.* par exemples l'avis 158/1 traitant de l'expiration d'une concession : *Annuaire CNC 2015*, p. 11, et l'avis 150/3 sur les constructions érigées sur terrain d'autrui : *Annuaire CNC 2015*, Bruxelles, éd. Larcier, 2015, p.260.

résultats non récurrents. La nouvelle annexe <sup>(27)</sup> présente séparément les résultats non récurrents relatifs aux résultats d'exploitation et aux résultats financiers, ce qui devrait permettre la réconciliation avec les sous-rubriques du compte de résultat.

#### *G. Mention des employés dans la liste des bénéficiaires potentiels du bénéfice à distribuer*

**199.** Nous relevons sans autre commentaire l'ajout d'une rubrique dans l'état d'affectation du résultat pour identifier les bénéficiaires qui feraient l'objet d'une distribution aux employés, on pense notamment aux bonus prélevés sur le bénéfice distribuable.

134

#### *H. Modifications aux schémas abrégés*

**200.** Les articles 92 et 93 de l'arrêté royal déterminent le contenu et la présentation des schémas abrégés de bilan et de compte de résultats applicables aux petites entreprises. Les modifications requises par la directive comptable pour toutes les entreprises sont bien entendu transposées dans ces schémas, mais il y a plus. Constatant que cette directive interdit aux législateurs nationaux d'imposer aux petites entreprises la publication d'annexes supplémentaires par rapport à ce qui est spécifiquement prévu par les textes européens <sup>(28)</sup>, le législateur belge a transféré vers le bilan deux informations jugées importantes même pour les PME, et qui, autrement, eussent été perdues. Au bilan, il s'agit des sous-rubriques du schéma complet relatives aux provisions pour risques et charges. Au compte de résultats, il s'agit de l'identification séparée des subsides en capital et intérêts, parmi les produits financiers.

La lecture de l'article 82, § 2/1 pourrait faire croire que le législateur belge prescrit des modèles spécifiques de bilan et de compte de résultats pour les microentreprises. En fait, les schémas présentés aux articles 94/1 et 94/2 sont identiques à ceux des petites entreprises. Compte tenu du fait que les états financiers (hors annexe) sont dans leur toute grande majorité produits par des logiciels et vu que les données chiffrées procèdent sans autre manipulation du système informatique de l'entreprise ou de son comptable, aucun frais administratif n'aurait pu être économisé par l'adoption d'une catégorie supplémentaire. C'est dans l'établissement de l'annexe que les économies étaient possibles et comme nous le dirons par la suite, ont été réalisées.

#### *I. Comptes de liaison des succursales*

**201.** L'article 95 définit plusieurs rubriques du bilan. Sur la proposition de la CNC <sup>(29)</sup>, la définition de la rubrique « capital » est modifiée en ce qui concerne le compte de

<sup>(27)</sup> Corrigée par l'article 24, 9° A.R. 18 décembre 2015.

<sup>(28)</sup> « Les Etats membres n'imposent pas aux petites entreprises de mentionner dans l'annexe davantage d'informations que ce que requiert ou permet le présent article » – Art.16.3 de la directive comptable.

<sup>(29)</sup> CNC, Avis 2013/13 : « L'emploi du compte de liaison entre une société étrangère et sa succursale belge » in *Annuaire CNC 2015*, Bruxelles, éd. Larcier, 2015, p. 126.

liaison avec une succursale <sup>(30)</sup> : le compte de liaison comporte les moyens propres affectés durablement par l'entreprise étrangère à l'activité de ses succursales ou ses sièges d'opération en Belgique. Le texte précise que l'intitulé « Capital souscrit » est remplacé par « Compte de liaison ».

### 9.3.3 Modifications à la liste des informations dans l'annexe des comptes annuels

#### A. Trois catégories d'annexes

**202.** Nous avons commenté plus avant (*cf. supra*, n° 183) une modification de la technique législative utilisée par la directive pour la détermination des informations à fournir dans l'annexe. Le problème ne se pose pas dans la réglementation belge puisque les articles 91 et 94 relatif aux annexes respectives des schémas complets et abrégés existent par eux-mêmes sans référence à l'un ou à l'autre.

Une disposition liminaire identique figure dans les deux articles et mentionne que : « Outre la description résumée des règles d'évaluation prévue par l'article 28, § 1, alinéa 2, et le cas échéant, les mentions prescrites par les articles 24, alinéa 2, 25, § 2 et 3, alinéas 2, 29, alinéas 2 et 3, 30, alinéa 3, 33, 34, 37, 38, alinéa 3, 43, alinéa 3, 57, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, 58, alinéa 2, 60, alinéa 2, 61, § 1<sup>er</sup>, alinéas 1<sup>er</sup> et 4, 64, § 1, alinéa 1<sup>er</sup>, 66, § 1<sup>er</sup>, 71, alinéas 2 et 3, 83, alinéa 2, 84, 86, alinéa 2 et 102, § 1<sup>er</sup>, l'annexe comprend les renseignements et états suivants: (...) ».

Cette liste est adaptée aux modifications apportées en application de la directive comptable.

Cette énumération nous permet d'observer que le législateur modifie plusieurs articles de l'arrêté royal en vue de spécifier l'endroit où les informations doivent figurer dans l'annexe. Cet endroit sera en principe le résumé des règles d'évaluation lorsque les informations ont une certaine permanence et ne contiennent pas de données chiffrées relative à l'exercice en particulier <sup>(31)</sup>. Les autres informations non chiffrées seront indiquées soit en conformité avec les schémas légaux, soit à l'endroit le plus approprié.

L'introduction d'un nouveau format d'annexe pour les microentreprises est une nouveauté importante de la réforme de 2015. L'article 94/1 nouveau de l'arrêté royal a été commenté au numéro 81. Une différence notable avec les dispositions correspondantes relatives aux annexes de grandes et petites entreprises concerne la disposition liminaire relevée ci-dessus qui renvoie à plusieurs articles de l'arrêté royal.

Après avoir imposé la mention d'une description résumée des règles d'évaluation qui président aux constitutions et ajustements d'amortissements, réductions de valeur et

<sup>(30)</sup> « e) en ce qui concerne les personnes physiques et les succursales en Belgique d'entreprises de droit étranger, le compte de liaison avec le patrimoine de l'exploitant ou du siège respectif, comportant les moyens propres affectés durablement par l'entreprise étrangère à l'activité de ses succursales ou ses sièges d'opération en Belgique. ».

<sup>(31)</sup> Cf. les articles 29, al. 2 et 3, 37, 58, 83 et 86 A.R.

provisions pour risques et charges et réévaluations, l'article 94/1 stipule que « *Les autres dispositions du présent arrêté royal imposant des informations additionnelles dans le résumé des règles d'évaluation ne sont pas d'application sauf si ces informations sont indispensables à la compréhension de la situation financière et des résultats de la microsociété.* ». Ceci donne tout son sens à la réduction de l'annexe des micro-entreprises aux cinq informations mentionnées dans cet article.

*B. Nouvelles annexes obligatoires découlant de la directive 2013/34/UE*

**203.** Il s'agit des annexes suivantes :

- a. Lorsqu'un élément de l'actif ou du passif pourrait relever simultanément de plusieurs rubriques ou sous-rubriques, l'article 12.1 d) de la directive comptable postule que son rapport avec d'autres postes soit indiqué dans le poste où il figure ou dans l'annexe. L'article 84 de l'arrêté royal a été modifié pour imposer que l'information soit donnée dans l'annexe relative aux rubriques ou sous rubriques concernées.
- b. Certaines simplifications de l'annexe avaient été introduites par le législateur belge en faveur des entreprises moyennes (celles visées à l'article 16, § 1<sup>er</sup> C. Soc.) et notamment l'autorisation de ne pas publier des détails de la rubrique des frais d'établissement, de ne pas ventiler le chiffre d'affaires et d'omettre certains détails sur les transactions avec des parties liées hors condition de marché (art. 91 de l'A.R. annexe I, XII et XVIII**bis** b). Ces exceptions ne sont plus mentionnées dans l'article 17 de la directive comptable. Elles sont supprimées des schémas complets. En revanche, conformément à la directive, les schémas abrégés n'imposent pas aux petites sociétés de fournir ces informations plus détaillées.
- c. Nous avons constaté ci-avant que les schémas de comptes de résultats ne comprennent plus de solde intermédiaire consacré aux *résultats exceptionnels*. Ceci n'est plus autorisé par la directive comptable. En revanche, cette dernière introduit pour toutes les entreprises (sauf les microentreprises) une nouvelle annexe consacrée aux éléments du compte de résultat qui sont *de taille ou d'incidence exceptionnelle*. Observons que cette exigence ne recouvre pas exactement les opérations que la réglementation belge appelait résultats exceptionnels car les entreprises devaient y enregistrer des résultats qui n'étaient guère exceptionnels, ni pas la taille ni par l'incidence, mais tout au plus par la fréquence de leur occurrence, par exemple les plus- ou moins-values de réalisation.

La liste plus détaillée des éléments du résultat exceptionnel qui figure désormais dans l'annexe XIV reprend simplement sous un autre nom (non-récurrents au lieu d'exceptionnel) et à un autre endroit des états financiers, la ventilation des postes « autres produits exceptionnels » et « autres charges exceptionnelles » qui apparaissait jusqu'ici sous les rubriques VII et VIII du compte de résultat. Cette refonte de l'annexe du schéma complet a pour effet de ne plus exiger que l'entreprise fournisse des détails additionnels sur les « autres » produits ou charges non récurrents. La compatibilité de cette approche avec le texte de la directive peut être débattue. En revanche, l'annexe VA du schéma abrégé, ne reprend pas les mêmes détails des

produits et charges non récurrents mais conformément au texte européen elle exige de mentionner « *le montant et la nature des éléments de produits ou charges de taille ou d'incidence exceptionnelle, tels que repris parmi les résultats financiers ou d'exploitation non récurrents* ».

- d. Deux nouvelles annexes résultent de l'article 17.1 j) et q) de la directive comptable. Elles s'appliquent seulement aux entreprises qui publient un schéma complet. Ces nouvelles annexes concernent respectivement :
- les *engagements* relatifs aux engagements d'achats ou de vente dont la société dispose comme émetteur d'options de vente ou d'achat. (annexe XVII F du schéma complet) ; et
  - la nature et l'impact financier des événements significatifs postérieurs à la date de clôture du bilan qui ne sont pas pris en compte dans le compte de résultats ou le bilan (annexe XVII E du schéma complet).
- e. Selon l'article 91 de l'arrêté royal, l'annexe XVIIbis indique la nature et objectif commercial des *opérations non inscrites au bilan*. Il était prévu que seules les sociétés cotées soient obligées de donner des détails sur l'impact financier de ces opérations. L'article 17.1. p) de la directive comptable ne permet plus cette limitation. L'impact financier doit figurer dans cette annexe pour toutes les sociétés moyennes ou grandes, qu'elles soient cotées ou non. Le texte de l'article 94 arrêté royal a été adapté en conséquence.
- f. Les articles 16.1 d) et 17.1 de la directive comptable imposent des modifications dans les annexes XVIII des schémas complets relatifs aux *relations avec les entreprises liées* et les entreprises associées. Le texte ancien manquait de cohérence en mentionnant les seulement entreprises liées et les entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation. La modification introduite distingue clairement les trois catégories d'entreprises, y compris les entreprises associées, sans que ceci alourdisse la charge de l'information.
- g. Le point A de l'annexe XIX relative aux *relations financières avec les administrateurs*, les gérants et les commissaires est amendé pour transposer l'article 16 l.e) de la directive comptable applicable à toutes les entreprises. Cette disposition impose de fournir des informations sur « *le montant en fin d'exercice des créances existant à leur charge, avec indication du taux d'intérêt et de la durée de ces créances, des conditions essentielles et des montants éventuellement remboursés, annulés ou auxquels il a été renoncé, ainsi que les garanties constituées en leur faveur, et les autres engagements significatifs souscrits en leur faveur* ». Ce libellé est sensiblement plus exigeant puisqu'il impose d'ajouter le taux d'intérêt et la durée de ces créances, les conditions essentielles et les montants éventuellement remboursés, annulés ou auxquels il a été renoncé, ce qui n'était pas requis précédemment.
- h. L'entreprise doit fournir dans l'annexe XX des informations complémentaires sur la valorisation des instruments financiers lorsque, comme c'est exigé par la législation

belge, elle a utilisé la valeur d'acquisition ou le coût de revient au lieu de la *juste valeur*.

Plusieurs modifications sont introduites :

- D'abord, en application de l'avis 2013/16 de la Commission des Normes Comptables <sup>(32)</sup> l'alinéa premier est clarifié. Il impose désormais de mentionner par catégorie d'instrument, « *pour l'exercice et l'exercice précédent, un aperçu du volume et de la nature des instruments, le risque couvert et une comparaison entre la valeur comptable et la juste valeur des instruments (...)* ».
- Ensuite, l'article 17c. ii de la directive comptable impose de fournir des informations plus détaillées relatives aux immobilisations financières comptabilisées au prix d'acquisition alors que la valeur de marché est supérieure. Cette situation pourrait se présenter lorsque l'entreprise considère qu'une moins-value constatée n'a pas le caractère durable exigé pour acter une réduction de valeur selon l'article 66, § 2 de l'arrêté royal. Il est nécessaire d'expliquer les raisons pour lesquelles la valeur comptable n'a pas été réduite et les éléments qui permettent de supposer que la valeur comptable sera recouvrée. En outre, la juste valeur des immobilisations financières en cause, prises isolément ou regroupées de manière adéquate, doit être fournie. La nouvelle annexe est largement inspirée par les discussions controversées sur l'évaluation des créances hypothécaires à l'occasion de la crise bancaire de 2008.
- L'extension du contenu de l'Annexe XX a pour conséquence que la référence aux instruments financiers devait être supprimée dans la phrase liminaire de sa description.

### C. Modifications aux annexes existantes qui ne découlent pas directement de la directive

#### 204. Les modifications concernent :

- a. L'annexe VIII du schéma complet (l'information n'est pas pertinente pour les autres) est complétée par un point g) relatif à la *structure de l'actionnariat*. Ceci découle des suggestions de la Commission des Normes Comptables dans son avis 2013/5 <sup>(33)</sup> « la structure de l'actionnariat de la société à la date de clôture du bilan, ventilée comme suit :
  - structure de l'actionnariat de la société à la date de clôture du bilan, telle qu'elle résulte des notifications que la société a reçues en vertu de l'article 631, § 2, dernier alinéa et l'article 632, § 2, dernier alinéa du Code des sociétés ;
  - structure de l'actionnariat de la société à la date de clôture du bilan, telle qu'elle résulte des notifications que la société a reçues en vertu de l'article 14, alinéa 4

<sup>(32)</sup> CNC, Avis 2013/16, « Indications à publier dans l'annexe en cas de non-utilisation des règles d'évaluation à la juste valeur des instruments financiers » in *Annuaire CNC 2015*, Bruxelles, éd. Larcier, 2015, p. 927.

<sup>(33)</sup> CNC, Avis 2013/5, « La structure de l'actionnariat des entreprises : reprise dans l'annexe des comptes annuels » in *Annuaire CNC 2015*, Bruxelles, éd. Larcier, 2015, p. 893.

de la loi du 2 mai 2007 relative à la publicité des participations importantes ou en vertu de l'article 5 de l'arrêté royal du 21 août 2008 fixant les règles complémentaires applicables à certains systèmes multilatéraux de négociation. »

- b. Dans la liste des *placements de trésorerie*, une nouvelle sous-rubrique est ajoutée pour enregistrer les métaux précieux acquis en vue de les vendre à court ou moyen terme selon la définition qui en est donnée à l'article 95 de l'arrêté royal ainsi que les œuvres d'art. Les précisions apportées par le Rapport au Roi sur l'objectif poursuivi et le traitement de ces métaux précieux et œuvres d'art vont bien au-delà du simple ajout d'une ligne dans l'annexe relative aux placement de trésorerie : « *Selon les motifs sous-jacents de l'acquisition, cette acquisition peut être comptabilisée parmi les immobilisations ou parmi les actifs circulants. L'adaptation confirme la possibilité de comptabiliser ces acquisitions parmi les placements de trésorerie (tableau VI.) dans la mesure où celles-ci ont été acquises à titre de placement de trésorerie en vue de les vendre à court ou à moyen terme pour réaliser une plus-value et, en ce qui concerne les œuvres d'art, à condition qu'il existe un marché liquide pour ces œuvres d'art. En cas d'absence de marché liquide, les œuvres d'art doivent être enregistrées parmi les immobilisations corporelles.* »<sup>(34)</sup>.

#### D. Principales modifications apportées aux schémas abrégés

**205.** L'article 16. 3 de la directive comptable établit en principe l'interdiction pour les Etats-membres d'imposer aux petites entreprises (celles qui établissent des comptes annuels abrégés) de mentionner dans l'annexe davantage d'informations que ce que la directive requiert *ou permet*. Certaines informations mentionnées par cette disposition sont donc laissées à la discrétion des législateurs nationaux. Parmi celles-ci le législateur belge a retenu la reconstitution de la valeur brute des immobilisations incorporelles, corporelles et financières selon l'article 16.2 de la directive comptable.

Par contre, plusieurs annexes ont dû être supprimées des schémas parce qu'elles ne figurent plus dans la liste des annexes autorisées par la directive comptable. Certaines d'entre elles sont réintroduites à d'autres endroits des états financiers ou des documents à déposer avec les comptes annuels. Sans être exhaustif, nous relevons à titre principal :

- La liste des entreprises dans lesquelles la société détient une participation (annexe II) ; Cette liste est réintroduite dans l'article 100, 6° du Code des sociétés en tant que document à déposer en même temps que les comptes annuels ;
- A l'exception de la mention des actions propres, les données de l'annexe III ancienne (II nouvelle) relative à l'état du capital ;
- L'obligation de ventilation des provisions dans l'annexe IV ancienne qui est remplacée, selon les exigences de la directive comptable par des détails sur les provisions exceptionnelles à caractère financier (annexe V A nouvelle) ;
- L'identification des dettes fiscales, sociales et salariales dans l'annexe V (annexe III nouvelle) ;

<sup>(34)</sup> Commentaire de l'article 55 de l'A.R. du 18 décembre 2015 dans le Rapport au Roi, *M.B.*, 30 décembre 2015, p. 80.397.



- Certaines informations relatives aux frais de personnel (annexe VI ancienne – IV nouvelle) ;
- Les subsides en capital et en intérêt disparaissent de l'annexe (annexe VII A ancienne – V nouvelle), mais se retrouvent dans le schéma de compte de résultat abrégé à la rubrique III A<sup>(35)</sup> ;
- Le montant des charges d'escompte et des provisions financières (annexe VII C ancienne – V nouvelle) ;
- Les créances sur entreprises liées ou associées (annexe IX ancienne – VIII nouvelle) ;
- Certains aspects des transactions avec des parties liées conclues dans des conditions normales de marché (annexe X ancienne – IX nouvelle) ; et
- Le bilan social que nous évoquons au paragraphe 9.3.6 ci-dessous.

140

En revanche, nous voyons apparaître trois autres informations nouvelles qui ne figuraient pas dans les schémas abrégés anciens :

- Les régimes de pension complémentaires en faveur du personnel ou des dirigeants (annexe VI C. nouvelle) ;
- La nature et le montant des litiges importants ; cette précision remplace l'exigence ancienne moins précise : « une information au sujet des... » (annexe VIII B. ancienne – VI B. nouvelle) ; et
- Les conditions essentielles des créances sur des administrateurs ou gérants et les montants éventuellement remboursés, annulés ou auxquels il a été renoncé (annexe X ancienne – IX nouvelle).

#### 9.3.4. Plan comptable minimum normalisé

**206.** Quelques modifications sont apportées à l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé à l'occasion de la réforme des arrêtés royaux. Nous relevons les principales modifications classées en deux catégories : les amendements d'ordre purement terminologiques ou formel et les modifications de fond. En revanche, nous n'entrerons pas dans le détail des modifications de nombreuses références aux rubriques correspondantes du bilan en marge des différents comptes car ceci s'avérerait fastidieux dans le cadre de cette contribution.

##### A. Modifications terminologiques

**207.** Notons d'abord quelques corrections aux postes en langue française qui étaient tout simplement fautives. Le compte 171 est renommé à juste titre « emprunts *obligataires* ». Le compte 172 est également renommé en « dettes de location-financement et *dettes assimilées* ». Les comptes 472 et 473 sont respectivement corrigés en « *tantièmes* de l'exercice » et « autres *allocataires* ».

<sup>(35)</sup> Dans le schéma complet, la modification n'a pas été faite et les subsides restent dans l'annexe puisque la même contrainte n'existe pas. Cf. art. 91 A.R. Annexe XIII A ainsi que l'article 89 modifié par l'article 23 de la loi du 18 décembre 2015.



Par ailleurs, suite à la disparition du terme « exceptionnel » du compte de résultats, les comptes 66 et 76 sont renommés en charges d'exploitation ou financières *non récurrentes* et produits d'exploitation ou financiers *non récurrents*. Des modifications similaires sont apportées aux comptes 662, 664 à 669, 762 et 764 à 769.

Dans la dénomination du compte 6501, les mots « et des primes de remboursement » sont supprimés. Dans la dénomination du compte 752, le mot « courantes » est supprimé.

### B. Autres modifications

**208.** Plusieurs comptes nouveaux sont introduits dans le PCMN. En particulier, nous relevons :

- les comptes 163 obligations environnementales et 637 «provisions pour obligations environnementales » ; par suite de l'introduction de ce nouveau compte, les comptes de «provisions pour autres risques et charges » sont renumérotés tant dans la classe 1 que dans la classe 6 ;
- au compte 51 une distinction est établie entre d'une part les actions et parts (5100) et d'autre part les placements de trésorerie autres que placements à revenu fixe (5101) tandis que la dénomination de la rubrique et le sous compte 519 réductions de valeurs sont adaptés en conséquence ; vu que les métaux précieux et œuvres d'art peuvent être considérés comme placements de trésorerie (*cf. supra*, n° 204), le compte 5101 est créé pour enregistrer les placements de trésorerie autres que les actions et parts et les placements à revenu fixe.
- le compte 659 « Charges financières portées à l'actif au titre de frais de restructuration » est inséré avec une référence à la rubrique « V.C » du compte de résultats ; par suite de cette modification, les charges financières diverses sont à classer sous les comptes 657 et 658 ;
- les comptes « 6630 Moins-values sur réalisation d'immobilisations incorporelles et corporelles » et « 6631 Moins-values sur réalisation d'immobilisations financières » sont insérés entre les comptes 663 et 664 ;
- un nouveau compte 696 «Employés» est inséré tandis que le compte 697 enregistre les «autres allocataires »<sup>(36)</sup>. Observons à cet égard, qu'en l'absence d'une modification des sous comptes de bilan (47), il n'y a plus de cohérence entre ces derniers et les sous comptes relatifs aux affectations du résultat (69) ; et
- les sous comptes « 7630 Plus-values sur réalisation d'immobilisations incorporelles et corporelles » et « 7631 Plus-values sur réalisation d'immobilisations financières » sont insérés sous le compte 763.

### 9.3.5. Méthodes de consolidation

**209.** Les modifications aux règles relatives aux comptes consolidés dans l'arrêté royal d'exécution du code des sociétés sont, toutes proportions gardées, moins importantes que celles relatives aux comptes annuels. Ces dispositions ont perdu de l'importance par

<sup>(36)</sup> Alors que le compte 473 a été correctement renommé « autres allocataires », la même correction a été omise au compte 697 dénommé par erreur « autres applications ». Le texte néerlandais est correct en évoquant les « *andere rechthebbenden* ».

suite du règlement européen sur l'application des normes comptables internationales<sup>(37)</sup> et en particulier l'article 144, § 2 de l'arrêté royal qui autorise les sociétés belges même non cotées à faire application des normes internationales pour l'établissement de leurs comptes consolidés tout en rendant cette décision irrévocable. Néanmoins, de nombreuses sociétés européennes continuent à appliquer les principes de la septième directive et ceci justifie qu'elle soit maintenue en vigueur et intégrée dans la refonte de 2013.

Nous classerons les nouveautés en matière de consolidation en deux groupes : d'une part celles qui sont parallèles aux amendements en matière de comptes annuels et d'autre part, celles qui sont spécifiques aux méthodes de consolidations.

142

TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE COMPTABLE 2013/34/UE EN DROIT BELGE

#### A. Modifications parallèles aux comptes annuels

**210.** Nous avons commenté dans les paragraphes précédents plusieurs changements apportés en matière de comptes annuels qui trouvent une égale justification dans l'établissement et la présentation des comptes consolidés. Dès lors, nous pouvons les rappeler sans autre détails :

- a. dans le schéma de bilan consolidé, les frais d'établissement ne peuvent plus être une catégorie des immobilisations. Lorsqu'ils existent, ils forment une catégorie d'actif spécifique (art. 164 A.R.) (*cf. supra*, n° 193) ;
- b. dans le compte de résultat, les résultats exceptionnels seront désormais une sous-rubrique des résultats d'exploitations ou des résultats financiers. De plus l'annexe XIV C est modifiée pour s'étendre au détail des résultats dénommés dorénavant « non récurrents » (art. 165 A.R.). (*cf. supra*, n° 203). Nous observons une modification de forme à l'article 141, § 1, alinéa 3 de l'arrêté royal qui fait suite au fait que l'amortissement du *goodwill* devra désormais être selon le cas, soit un résultat d'exploitation soit un résultat financier ;
- c. une annexe nouvelle est introduite pour répondre à l'exigence de la directive comptable selon laquelle lorsqu'un élément d'actif ou de passif relève de plusieurs postes du schéma de compte consolidé, son rapport avec d'autres postes soit indiqué dans le poste où il figure ou dans l'annexe. Comme pour les comptes annuels, le législateur belge a opté pour une mention dans l'annexe (art. 160 A.R.). (*cf. supra*, n° 203);
- d. une nouvelle annexe XVII est imposée pour mentionner « la nature et l'impact financier des événements significatifs postérieurs à la date de clôture du bilan qui se sont produits au sein de la société consolidante ou au sein des filiales qui font partie de la consolidation et qui ne sont pas pris en compte dans le compte de résultat ou dans le bilan.» (art. 165 A.R.). (*cf. supra*, n° 203) ; et
- e. des informations doivent être fournies dans l'annexe XVIII des comptes consolidés lorsque les instruments financiers et des immobilisations financières sont enregistrés pour un montant supérieur à la juste valeur de ces éléments d'actifs (art. 165 A.R.). (*cf. supra*, n° 203).

<sup>(37)</sup> Règlement n° 1606/2002 du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales, *JOCE*, L 243 du 11 septembre 2002, p. 1.

## B. Modifications spécifiques aux techniques de consolidation

- a. L'article 128 de l'arrêté royal impose de retraitement des évaluations conformes aux règles fiscales mais excédant ce qui est économiquement justifié. Un régime dérogatoire était cependant autorisé par l'alinéa 2, à condition que l'influence sur les résultats soient mentionnée dans l'annexe. Cette facilité qui a disparu de la directive comptable est également supprimée par l'article 33 de l'arrêté royal de transposition du 18 décembre 2015.
- b. L'article 146, alinéa 2 de l'arrêté royal autorisait un régime dérogatoire selon lequel les bénéfices et les pertes pouvaient être éliminés proportionnellement au pourcentage en intérêt de la société consolidante dans chacune des filiales en cause. L'alinéa 3 admettait même que les éliminations ne soient pas opérées lorsque les opérations sont conclues conformément aux conditions normales de marché et que l'élimination de ces résultats entraînerait des frais disproportionnés. Ces dérogations ont fait leur temps. Compte tenu des développements technologiques, leur justification est plus difficile et elles sont dès lors abandonnées. L'article 36 de l'arrêté royal de transposition du 18 décembre 2015 supprime les alinéas 2 et 3 dudit article 146.
- c. Une autre simplification introduite dans la septième directive, qui ne paraît plus aussi justifiée de nos jours, concerne le regroupement des catégories de stocks. Ce regroupement était permis dans les cas où, notamment en raison des livraisons internes, le reclassement des stocks dans les diverses rubriques, en fonction de leur signification pour l'ensemble consolidé, entraînerait des frais disproportionnés. La dérogation n'étant plus reprise dans l'article 24.1 de la directive comptable disparaît également de l'article 158 de l'arrêté royal.
- d. Une troisième modification intervient dans les articles 153 et 155/1 de l'arrêté royal à la suite de l'avis 2014/3 de la Commission des normes comptables<sup>(38)</sup>. Dans le régime de mise en équivalence qui s'applique aux sociétés associées, la CNC apportait des précisions sur le contenu des capitaux propres. L'article intègre ces précisions en disposant que « *La quote-part dans la plus-value de réévaluation, l'octroi d'un subside en capital, le transfert aux réserves immunisées d'une plus-value réalisée et la comptabilisation d'une prime d'émission à l'occasion de l'émission d'un emprunt obligataire convertible de la société concernée qui peut être imputée à cette participation, est mentionnée au bilan consolidé sous la rubrique « Réserves »* ».
- e. Notons encore une autre modification de la directive comptable, significative même si elle n'aura pas de conséquence en droit belge. Deux méthodes de consolidation étaient admises par la septième directive ; d'une part, la méthode de l'acquisition qui fait apparaître un écart de consolidation à enregistrer selon le cas à l'actif ou au passif, et par ailleurs, la méthode de mise en commun d'intérêts (*pooling of interests*) qui ne reconnaît pas d'écart de première consolidation. Cette dernière technique au demeurant fort controversée avait été définitivement écartée par l'IASB lors de l'abandon de l'IAS 22. Désormais, elle est aussi abandonnée par la directive européenne sans que ceci entraîne l'amendement de la réglementation belge qui n'avait pas autorisé cette méthode.

<sup>(38)</sup> CNC, Avis 2014/3 « Le traitement comptable des mouvements de capitaux propres d'une entreprise associée » in *Annuaire CNC 2015*, Bruxelles, éd. Larcier, 2015, p. 1011.

### 9.3.6. Nouveau régime du bilan social

211. Une des caractéristiques des comptes annuels publiés en Belgique est l'insertion d'un bilan social dans l'annexe des schémas de dépôt à la Centrale des bilans. Cette obligation introduite par l'arrêté royal du 4 août 1996 s'applique à toutes les sociétés qui effectuent un dépôt, même les plus petites. Les articles 91 et 94 de l'arrêté royal débutaient par la même phrase liminaire : « *L'annexe comporte les informations complémentaires et les renseignements relatifs au bilan social (...)* ». Nous avons déjà constaté que ceci pose un problème pour les schémas abrégés par suite de la directive comptable (cf. *supra*, n° 186).

144

TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE COMPTABLE 2013/34/UE EN DROIT BELGE

Alors que le projet initial du Gouvernement maintenait le bilan social dans l'annexe des comptes annuels des grandes entreprises, les débats à la Chambre des Représentants ont conduit à une solution différente. L'article 35 de la loi du 18 décembre 2015 insère un article 45*bis* dans la loi du 22 décembre 1995 portant des mesures visant à exécuter le plan pluriannuel pour l'emploi selon lequel :

*« Le bilan social visé au présent chapitre doit être déposé auprès de la Banque nationale de Belgique par les administrateurs ou gérants comme les autres documents prescrits par le Code des Sociétés. A chaque compte annuel communiqué au conseil d'entreprise par ou en vertu de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, il y a lieu de joindre le bilan social. A chaque compte annuel communiqué au Comité pour la prévention et la protection au travail par ou en vertu de la loi du 4 août 1996 relative au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail, il y a lieu de joindre le bilan social.(...) ».*

Pour toutes les entreprises, grandes comme petites, le bilan social est désormais un document distinct des comptes annuels, à déposer en application de l'article 100 6°/2 du Code des sociétés. On peut y voir une distanciation de la philosophie de l'information des conseils d'entreprise par rapport au droit commun de l'information des autres parties prenantes. Ceci est reconnu par le Vice-Premier Ministre lors des travaux parlementaires : « *Le rapportage social est ainsi entièrement dissocié du rapportage financier pour toutes les entreprises. Le rapportage social devient ainsi, pour toutes les entreprises, un rapportage distinct à part entière.* »<sup>(39)</sup>.

Le report du bilan social vers la loi du 22 décembre 1995 portant des mesures visant à exécuter le plan pluriannuel pour l'emploi n'empêche que son contenu du bilan social soit défini par le livre III/1 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés. Toutefois, ceci pose par voie de ricochet des questions sur le contrôle, l'approbation et la publication du document désormais distinct des comptes annuels.

<sup>(39)</sup> Rapport FRIART fait au nom de la Commission de droit commercial et économique, *Doc. parl.*, Ch. Repr., 2015-2016, n° 1444/007, p.8.

### A. Contenu et contrôle du bilan social

**212.** Le livre III/1 de l'arrêté royal d'exécution du Code des sociétés est consacré au bilan social L'article 191/2 de l'arrêté royal en fixe le contenu pour les grandes sociétés et l'article 191/3 de l'arrêté royal pour les petites sociétés. L'article 191/4 de l'arrêté royal définit certaines rubriques en reprenant un texte figurant précédemment à l'article 97 B de l'arrêté royal.

Aucun amendement significatif n'a été apporté au contenu des informations requises dans le bilan social. On regrettera que les partenaires sociaux n'aient pas proposé une simplification des informations à déposer par les microentreprises qui n'ont qu'un intérêt statistique et dans la plupart des cas reprennent des informations qui sont déjà en possession des autorités publiques.

### B. Contrôle du bilan social

**213.** Un nouvel alinéa deux est introduit dans l'article 151 du Code des sociétés selon lequel « *les réviseurs d'entreprises exercent les mêmes missions en ce qui concerne le bilan social visé à l'article 100, § 1, 6<sup>o</sup>/2* ». Compte tenu de la remarque précitée du Vice-Premier Ministre, peut-être eût-il été plus logique de traiter cette matière dans la législation sociale et non dans le code des sociétés. Toutefois, ne perdons pas de vue que le bilan social est en fin de compte publié à la BNB. Dans ce contexte également, le contrôle est un élément important, en sorte que la localisation de cette disposition dans le droit des sociétés n'a rien d'incongru.

### C. Approbation du bilan social

**214.** Le statut du bilan social dans le code des sociétés avant l'entrée en vigueur de la loi du 18 décembre 2015 était assez incertain. Tant pour les grandes entreprises dans l'article 91 de l'arrêté royal que pour les petites entreprises dans l'article 94 de l'arrêté royal, le bilan social est considéré comme une partie B de l'annexe des comptes annuels. Comme les comptes annuels forment un tout dont l'annexe fait partie, on en déduisait logiquement que le bilan social est inclus dans les comptes annuels. A ce titre, il devait suivre toutes les règles de contrôle, d'approbation, et de publication des comptes annuels. Le régime d'approbation du bilan social aurait pu être discuté dans la mesure où les documents devaient être soumis au conseil d'entreprise avant l'assemblée générale. Toutefois, l'insertion dans les comptes annuels n'autorisait pas la controverse. La réforme de 2015 modifie la situation.

L'article 45*bis* de la loi du 22 décembre 1995 portant des mesures visant à exécuter le plan pluriannuel pour l'emploi précitée traite de la communication du bilan social et non de son approbation. La publicité est faite sous la responsabilité des administrateurs ou gérants. A défaut d'autre disposition plus précise, on doit en conclure que ces derniers ont aussi la compétence pour décider du contenu de l'information à publier. De toutes les façons, ceci ne peut plus relever de la compétence de l'assemblée générale.

*D. Communication au conseil d'entreprise et publication du bilan social*

**215.** Le régime défini par les articles 45*bis*, alinéa 4 et 46 de la loi du 22 décembre 1995 portant des mesures visant à exécuter le plan pluriannuel pour l'emploi ne devrait pas modifier la pratique en vigueur en matière de communication du bilan social aux organes sociaux et aux actionnaires :

- D'abord, il y a lieu de joindre le bilan social à chaque compte annuel communiqué aux organes de concertation sociale, que ce soit conseil d'entreprise en application de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, ou le comité pour la prévention et la protection au travail en vertu de la loi du 4 août 1996 relative au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail. L'article 45*bis* précité précise que les règles définies par ces législations s'appliquent aux deux documents. Incidemment, rappelons que par la modification des articles 410 et 553 du Code des sociétés <sup>(40)</sup>, les documents énumérés à l'article 100 du Code des sociétés doivent aussi être transmis aux actionnaires ou associés quinze jours avant l'assemblée générale (*cf. supra*, n° 186).
- Ensuite, en ce qui concerne la publication officielle, l'article 46, quatrième tiret de la loi du 22 décembre 1995 précitée confirme : « *Pour le dépôt du bilan social, les entreprises suivent un modèle établi par la Banque nationale de Belgique qui est mis à disposition sur son site web. Ce modèle est adapté par la Banque nationale de Belgique aux dispositions légales et réglementaires en vigueur.* ».

**9.3.7. Rapport sur les paiements aux Gouvernements**

**216.** La directive comptable introduit une nouvelle obligation de transparence qui s'appliquera à un petit nombre de grandes sociétés actives dans les secteurs de l'industrie extractive et de l'exploitation des forêts primaires. Cette obligation nouvelle est liée à la volonté de lutter contre la corruption qui sévit de façon endémique dans un certain nombre de pays, principalement en voie de développement, où ces secteurs économiques sont essentiels pour l'économie nationale. L'initiative en revient notamment à des organismes tels que l'Association de l'Initiative pour la Transparence dans les Industries Extractives (ITIE) <sup>(41)</sup>.

L'objectif est d'encourager les gouvernements des pays riches en ressources naturelles à appliquer les normes de l'ITIE en rendant compte à leurs citoyens des paiements qu'ils reçoivent d'entreprises actives sur ces marchés <sup>(42)</sup>. Le considérant 44 de la directive comptable ajoute que ceci complète le plan d'action de l'Union européenne relatif à l'application des réglementations forestières, à la gouvernance et aux échanges

<sup>(40)</sup> Articles 31 et 32 de la loi du 18 décembre 2015 transposant la directive 2013/34/UE, *précitée*.

<sup>(41)</sup> ASBL créée en 2002 est une initiative multipartite internationale à laquelle participent des représentants des gouvernements et de leurs entités dont le siège est à OSLO « *l'ITIE reconnaît qu'une transparence renforcée des revenus issus de ressources naturelles contribue à réduire la corruption, et que les revenus provenant des industries extractives peuvent transformer des économies, réduire la pauvreté et améliorer le niveau de vie de la population des pays riches en ressources naturelles* » (art. 2 des statuts). *Cf.* la Norme ITIE Version révisée au 1er janvier 2015.

<sup>(42)</sup> Directive 2013/34/UE du 26 juin 2013, *JOUE*, L/182, considérants 44 et suivants.



commerciaux (FLEGT), ainsi que les dispositions du règlement 995/2010/UE du 20 octobre 2010 établissant les obligations des opérateurs qui mettent du bois et des produits dérivés sur le marché, qui imposent aux commerçants de produits dérivés du bois une diligence raisonnée, de manière à prévenir la mise sur le marché de l'Union de bois issu d'une récolte illégale.

La loi du 18 décembre 2015 transpose cette nouvelle obligation par l'insertion des sections II/1 et IV/1 dans le livre IV, titre VI du Code des sociétés et l'adaptation corrélatrice des dispositions d'habilitation du pouvoir exécutif pour la mise en œuvre de ces dispositions.

#### A. Entreprises soumises à l'obligation

**217.** L'obligation nouvelle porte sur les paiements effectués dans des pays, principalement étrangers par des entreprises actives dans deux secteurs économiques seulement qui seront plus amplement définis par la loi <sup>(43)</sup>. Par ailleurs toutes les entreprises de ces secteurs ne seront pas concernées. Seules les plus grandes d'entre elles sont appelées à faire de tels rapports. A la lecture des articles 96/1 et 96/2 du Code des sociétés, nous pouvons dégager quatre conditions pour être obligé d'établir un rapport sur les paiements aux gouvernements :

- a. *Etre une société active dans un des deux secteurs économiques concernés* : l'article 96/1 du Code des sociétés définit les sociétés actives dans l'un ou l'autre de ces deux secteurs :
  - « une société dont tout ou partie des activités consiste en l'exploration, la prospection, la découverte, l'exploitation et l'extraction de gisements de minerais, de pétrole, de gaz naturel ou d'autres matières, relevant des activités économiques énumérées à la section B, divisions 05 à 08 de l'annexe I du règlement (CE) n° 1893/2006 du Parlement européen et du Conseil du 20 décembre 2006 établissant la classification statistique des activités économiques NACE Rév. 2 »
  - « une société exerçant, dans les forêts primaires, des activités visées à la section A, division 02, groupe 02.2, de la même annexe. ».
- b. *Remplir des critères d'objet ou de taille* : selon l'article 96/2 du Code des sociétés sont visées (1) les sociétés cotées, (2) les sociétés financières et d'investissement (visées à l'article 92, § 3, 1°, 2°, 4° et 6°), ainsi que (3) les sociétés qui dépassent plus d'un des critères mentionnés à l'article 16, § 1<sup>er</sup> (groupe de taille réduite), à condition que les critères soient calculés sur base individuelle, sauf s'il s'agit d'une société-mère ; dans ce dernier cas, les sociétés qui établissent des comptes consolidés sont principalement visées.

<sup>(43)</sup> Observons que le considérant 52 de la directive déclare que la Commission devrait réexaminer le régime de publicité des paiements au profit des gouvernements dans les trois ans et « devrait également envisager une extension des exigences en matière d'établissement de rapport à d'autres secteurs de l'industrie ».

- c. *Remplir des critères de forme* : l'article 96/2 du Code des sociétés exclut du champ d'application de la loi, les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés coopératives à responsabilité illimitée dont tous les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques, les groupements d'intérêt économique et les sociétés agricoles. Toutefois, l'exception ne vaut pas pour les sociétés financières (visées à l'article 92, § 3, 1<sup>o</sup>, 2<sup>o</sup>, 4<sup>o</sup> et 6<sup>o</sup> C. Soc.).
- d. *Ne pas être une société étrangère exemptée* : deux groupes de sociétés étrangères sont exemptées : (1) les sociétés-mères ou les filiales dont la société-mère relève du droit d'un État membre de l'Union européenne lorsque ces sociétés-mères établissent un rapport sur les paiements aux gouvernements ainsi que (2) les sociétés relevant du droit d'un pays tiers (hors UE) dont les obligations d'information sont jugées équivalentes <sup>(44)</sup>.

148

TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE COMPTABLE 2013/34/UE EN DROIT BELGE

### B. Contenu du rapport

**218.** Un rapport sera établi par la société personne-morale en application de l'article 96/2 du Code des sociétés pour être joint aux comptes annuels. Au terme de l'article 119/1 du Code des sociétés, un second rapport sera établi par la société-mère qui établit des comptes consolidés pour être joint à ses comptes consolidés.

La loi confère au Roi la compétence de déterminer la forme et le contenu de ces rapports. Il peut adapter et compléter ces règles selon les branches d'activités ou les secteurs économiques. Elles peuvent aussi être adaptées ou complétées en fonction de critères de taille et varier selon l'objet des arrêtés et selon la forme juridique des sociétés (art.122/1 C. Soc.). Par l'effet de cette délégation, l'article 52 de l'arrêté royal du 18 décembre 2015 introduit un Livre III/2 dans l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

- a. *Définitions* : l'article 191/5 de l'arrêté royal donne une définition des termes : (1) gouvernement, (2) projet et (3) paiements. La notion de paiement mérite un commentaire dans la mesure où elle permet de comprendre la portée assez large de l'obligation. En résumé, il s'agit de montants payés en espèce ou en nature en tant que droit à la production, impôts ou taxes sur le revenu, la production ou les bénéfices (à l'exclusion de la TVA et autres taxes de consommation), redevances, dividendes, primes de signature, de découverte et de production, droits et licences, frais de location, droit de contrepartie de licence et/ou de concession, paiements pour des améliorations des infrastructures.
- b. *Le contenu du rapport* est fixé par l'article 191/6 de l'arrêté royal, tandis que l'article 191/7 de l'arrêté royal établit le contenu du rapport consolidé par analogie. Le rapport doit donner le montant total des paiements (1) par gouvernement, c'est-à-dire

<sup>(44)</sup> Il s'agit des exigences applicables aux pays tiers qui sont, en vertu de l'article 47 de la Directive 2013/34/UE, jugées équivalentes : ledit article 47 dispose : « *La Commission est habilitée à adopter des actes d'exécution identifiant les exigences en matière d'établissement de rapport en vigueur dans les pays tiers qu'elle considère, après application des critères d'équivalence définis selon l'article 46, comme équivalentes à celles prévues dans le présent chapitre.* ».



par autorité nationale régionale ou locale, (2) par type de paiement et (3) par projet lorsque les paiements sont imputés à un projet spécifique.

- c. L'article 191/6 de l'arrêté royal contient une disposition anti-abus en ce qu'elle impose de privilégier la substance de l'activité ou du paiement considéré. Le Rapport au Roi précise à ce sujet : « *Une société ne devrait pas pouvoir éviter la déclaration, par exemple, en requalifiant une activité qui, sans cela, serait frappée par cette obligation (cf. le considérant 49 de la directive comptable). En outre, ces paiements ou activités ne pourraient être artificiellement scindés ou regroupés dans le but d'échapper à ces obligations de déclaration* »<sup>(45)</sup>.

En ce qui concerne l'information par projet, une incertitude peut exister sur la présentation de l'information relative à des paiements qui concernent plus l'entreprise que le projet. L'article 191/6 al. 3 considère que dans ce cas, l'entreprise pourrait se contenter de donner l'information au niveau de l'entité. Le Rapport au Roi donne l'exemple suivant : « Si une entreprise a plus d'un projet dans un pays hôte et que le gouvernement de ce pays perçoit un impôt sur les revenus des sociétés qui concerne les revenus de ladite entreprise dans ce pays dans leur ensemble, et non un projet particulier ou une opération particulière menés dans ce pays, l'entreprise serait autorisée à déclarer le ou les paiements effectués au titre de l'impôt sur les revenus des sociétés sans mentionner un projet particulier lié au paiement. »<sup>(46)</sup>.

A l'inverse, la législation contient une clause d'importance relative. Elle permet que les paiements, qu'il s'agisse d'un versement individuel ou d'une série de paiements liés, ne soient pas déclarés dans le rapport lorsqu'ils portent sur un montant inférieur à 100.000 EUR au cours d'un exercice. (art. 191/6, al. 2 A.R.) En d'autres termes, l'entreprise doit prendre en compte les montants additionnés des paiements périodiques ou échelonnés concernés pour déterminer si le seuil est atteint pour cette série de paiements lorsque le paiement s'effectue de façon périodique ou échelonnée (par exemple pour des frais de location)<sup>(47)</sup>.

Reprenant un commentaire dans le considérant 48 de la directive comptable, le Rapport au Roi précédent l'arrêté royal du 18 décembre 2015 se réfère à une autre restriction à l'obligation d'information : « *Les dividendes payés à un gouvernement en tant qu'actionnaire commun ou ordinaire de cette entreprise, pour autant que le dividende soit payé au gouvernement selon les mêmes modalités qu'aux autres actionnaires.* » Cette remarque paraît tout-à-fait logique mais on doit regretter que l'exception ne résulte pas d'un texte clair. Le Rapport au Roi ajoute à juste titre que l'entreprise devrait toutefois déclarer tout dividende payé au lieu de droits de production ou de redevances<sup>(48)</sup>.

<sup>(45)</sup> Commentaire de l'article 52 de l'A.R. du 18 décembre 2015 dans le Rapport au Roi, *M.B.*, 30 décembre 2015, p. 80.397, ainsi que le considérant 49 de la directive comptable.

<sup>(46)</sup> *Ibidem* ainsi que le considérant 47 de la directive comptable.

<sup>(47)</sup> *Ibidem* ainsi que le considérant 46 de la directive comptable.

<sup>(48)</sup> *Ibidem* ainsi que le considérant 48 de la directive comptable.

### C. Approbation et publicité du rapport

**219.** Le Code des sociétés ne précise pas qui doit approuver le rapport sur les paiements aux gouvernements. Le principe de son établissement se trouve dans une nouvelle section III du livre IV, chapitre 1<sup>er</sup> du Code des sociétés, c'est-à-dire à la suite de la section II qui concerne le rapport de gestion. A notre avis, comme le rapport de gestion au sens strict défini par l'article 96, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés et la déclaration sur gouvernement d'entreprise définie par l'article 96, § 2 du Code des sociétés, le rapport sur les paiements aux gouvernements a une nature qui le rapproche davantage d'un « rapport » de l'organe de gestion que de comptes annuels de la société. L'article 554 du Code des sociétés qui définit les compétences de l'assemblée générale n'a pas été modifié pour imposer l'approbation de ce rapport par les actionnaires.

150

TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE COMPTABLE 2013/34/UE EN DROIT BELGE

L'article 119/1 du Code des sociétés relatif au rapport consolidé sur les paiements aux gouvernements est plus précis puisqu'il dispose que « *Les administrateurs ou gérants d'une société qui est tenue d'établir des comptes consolidés (...) sont tenus d'établir chaque année un rapport consolidé sur les paiements effectués au profit de gouvernements (...).* ». Cet argument par analogie peut également être invoqué pour conclure que comme le rapport de gestion et le rapport sur le gouvernement d'entreprise, les documents sont communiqués aux actionnaires mais l'assemblée générale ne doit pas donner son approbation. C'est l'organe d'administration de la société (-mère), le conseil d'administration dans la société anonyme, qui aura la compétence d'approbation du rapport.

Les articles 92/2, § 2 et 119/2 du Code des sociétés déterminent le régime de publicité respectivement pour le rapport et le rapport consolidé sur les paiements effectués au profit de gouvernements : « *Le rapport est déposé par les administrateurs ou gérants à la Banque Nationale de Belgique en même temps que les comptes annuels (ou les comptes consolidés)* ». Par application du point 7 du § 1<sup>er</sup> de l'article 100 du Code des sociétés, le régime de publicité est identique à celui qui s'applique aux autres documents à publier. Ceci signifie notamment que la publication doit intervenir dans les trente jours de l'approbation des comptes annuels et au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice comptable. La période de trente jours visée à l'article 98 du Code des sociétés commence non pas au moment de l'approbation des rapports par l'organe d'administration mais au moment de l'approbation des comptes annuels par l'assemblée générale.

Comme nous l'avons constaté les règles relatives à l'établissement et à la publicité du rapport peuvent être adaptées ou complétées par arrêté royal. De tels compléments ou adaptations ne figurent pas à ce jour dans l'arrêté d'exécution du code des sociétés qui se contente de déterminer le contenu des rapports.

#### 9.3.8. Conclusions

**220.** Les modifications apportées par la loi et l'arrêté royal du 18 décembre 2015 sont loin d'être négligeables même si l'objectif de simplification qui est à la base de la réforme européenne n'est guère présent mis à part le statut des microentreprises. Considérant

que le système de publication des comptes annuels par la Centrale des bilans est un des points forts du régime belge, le législateur a fait une transposition *a minima* des réformes découlant de la directive comptable.

Nous devons relever les nouveautés en matière de publicité du bilan social et du rapport sur les paiements aux gouvernement. Le recours à l'article 100 du Code des sociétés n'est sans doute pas contraire à la directive européenne mais c'est surtout par l'application du paragraphe 2 de cette disposition qu'on constatera que la réforme aura des conséquences limitées en pratique. Les données qui sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels ne doivent pas être mentionnées dans un document séparé à déposer conformément à l'article 100 du Code des sociétés. On attendra avec intérêt les décisions de la BNB à propos des schémas de dépôt.

Enfin, il importe de conclure sur les comptes annuels des microentreprises. Les schémas de bilan et de compte de résultat sont inchangés, voire même légèrement plus détaillés. Compte tenu des moyens informatiques de production de l'information, ceci sera à peine perceptible en pratique. En revanche, la nouvelle approche de l'annexe est importante. Elle rapproche la législation de la réalité du terrain et ceci est positif, ne serait-ce que sur le plan des risques de responsabilité.



# **HOOFDSTUK 10**

## **VERGELIJKENDE STUDIE VAN DE GEKOZEN BOEKHOUDDREMPELS IN DE BUURLANDEN**

### **CHAPITRE 10**

#### **ÉTUDE COMPARATIVE DES SEUILS COMPTABLES CHOISIS DANS LES PAYS VOISINS**

**H. BLOMME**

*Deputy CEO FEE*

## 10.1. INLEIDING

## 10.1.1. Wettelijke bepalingen in de Europese Unie

221. De boekhoudrichtlijn van 26 juni 2013 (2013/34/EU) <sup>(1)</sup> biedt het nieuwe wettelijke kader voor enkelvoudige en geconsolideerde jaarrekeningen voor ondernemingen gevestigd in de Europese Unie (EU) die moet worden omgezet in de nationale wetgeving van elk van de 28 lidstaten van de EU ten laatste tegen 20 juli 2015.

De boekhoudrichtlijn werd op 14 maart 2012 voorafgegaan door de richtlijn (2012/6/EU) <sup>(2)</sup> betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen wat micro-entiteiten betreft. De lidstaten zijn vrij om rekening houdend met hun nationale situatie gebruik te maken van geen, één of meerdere van de mogelijkheden geboden voor de vereenvoudiging van de vereisten en vrijstellingen voor de boekhouding, de presentatie en de openbaarmaking van financiële informatie van micro-ondernemingen. Verdere details over het regime voor micro-entiteiten volgen in een titel hierna.

De boekhoudrichtlijn werd reeds herzien door richtlijn (2014/95/EU) <sup>(3)</sup> met de toevoeging van een sectie over de uitbreiding van de toelichtingsvereisten in het jaarverslag met betrekking tot niet-financiële informatie van bepaalde grote ondernemingen en groepen. Er is een overgangperiode van twee jaar zodat de eerste periode waarin deze bepalingen van toepassing zijn aanvangt op of na 1 januari 2017.

## 10.1.2. Nieuwe boekhouddrempels in de Europese boekhoudrichtlijn

222. Hierna volgen de verplichte drempels voor de bepaling van de categorie waarin een onderneming (of groep van ondernemingen) valt:

	Omzet		Balanstotaal		Gemiddeld aantal werknemers	
	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw
	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €		
<b>Micro Onderneming</b>	n/a	≤ 0.7	n/a	≤ 0.35	n/a	≤ 10
<b>Kleine Onderneming</b>	≤ 8.8	≤ 8	≤ 4.4	≤ 4	≤ 50	≤ 50
<b>Middelgrote Onderneming</b>	≤ 35	≤ 40	≤ 17.5	≤ 20	≤ 250	≤ 250
<b>Grote Onderneming</b>	> 35	> 40	> 17.5	> 20	> 250	> 250

- de onderneming moet binnen twee van de drie drempels vallen gedurende twee opeenvolgende boekjaren;
- **de standaard drempels voor de omzet en het balanstotaal van kleine ondernemingen zijn € 8.000.000 en € 4.000.000, respectievelijk;**

<sup>(1)</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>.

<sup>(2)</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012L0006&from=EN>.

<sup>(3)</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=EN>.

- **de lidstaten hebben echter de mogelijkheid om een of beide van deze drempels te verhogen voor kleine ondernemingen tot maximaal € 12.000.000, respectievelijk € 6.000.000;**
- deze nieuwe drempels worden gebruikt om te bepalen aan welke boekhoudkundige regeling de onderneming is onderworpen, of het een geconsolideerde jaarrekening moet opstellen en of een audit vereist is;
- behalve voor kleine ondernemingen hebben de lidstaten geen optie om de andere drempels te verhogen of te verlagen;
- kleine groepen moeten vrijgesteld zijn van het opstellen van een geconsolideerde jaarrekening en lidstaten mogen middelgrote groepen vrijstellen van het opstellen van een geconsolideerde jaarrekening (tenzij, in beide gevallen, de groep een onderneming van openbaar belang is); en
- de bovengenoemde drempels voor een groep van ondernemingen zijn netto bedragen. De lidstaten mogen de drempels betreffende het balanstotaal en de netto-omzet vermeerderen met 20 % voor de berekening van de verplichting voor het opstellen van een geconsolideerde jaarrekening.

Daarom wordt er hierna verder ingegaan op wat het meer concreet betekent om onder het regime van kleine onderneming te vallen.

### 10.1.3. Kleine ondernemingen in de Europese boekhoudrichtlijn

**223.** De lidstaten hebben de mogelijkheid om sommige, alle of geen van de volgende vereenvoudigingen toe te passen:

- opstellen van een verkorte balans;
- opstellen van een verkorte winst- en verliesrekening (beginnend met “Bruto winst of verlies”);
- bijkomende toelichtingen bij de jaarrekening met betrekking tot:
  - vaste activa;
  - naam en zetel van de holding die de geconsolideerde jaarrekening opstelt;
  - niet in de balans opgenomen posten;
  - gebeurtenissen na balansdatum; en
  - transacties met verbonden partijen;
- volgende toelichtingen moeten echter altijd worden opgesteld:
  - waarderingsregels;
  - herwaarderingen en waardeveranderingen van activa tegen reële waarde;
  - financiële verplichtingen;
  - uitzonderlijke posten;
  - schulden met een looptijd langer dan 5 jaar;
  - gemiddeld aantal werknemers; en
  - krediettransacties en verbintenissen met betrekking tot de leden van het leidinggevend orgaan;
- vrijstelling van het opstellen van een jaarverslag of van het opstellen van een verkort jaarverslag (exclusief niet-financiële prestatie-indicatoren); en
- vrijstelling van de publicatie van een winst- en verliesrekening en het jaarverslag.

#### 10.1.4. Micro-ondernemingen in de desbetreffende Europese richtlijn

224. De lidstaten hebben geen optie voor het bepalen van de drempels voor micro-ondernemingen, maar hebben de mogelijkheid om al dan niet een of meer van de volgende administratieve vereenvoudigingen voor micro-ondernemingen toe te kennen:

- opstellen van een verkorte balans;
- opstellen van een verkorte winst- en verliesrekening;
- geen verplichting om toelichtingen bij de jaarrekening op te stellen, noch een jaarverslag (het verstrekken van informatie met betrekking tot de verkrijging van eigen aandelen, financiële toezeggingen en garanties en kredietafspraken met het management en deelnemers wordt vervolgens bekendgemaakt aan de voet van de balans);
- gebruikmaken van “Cash+” boekhouding – de *pro rata temporis* wordt alleen gebruikt voor de omzet, grondstoffen/hulpstoffen, personeelskosten, waardeveranderingen van activa en belastingen;
- geen publicatie van een jaarrekening indien de balansinformatie is neergelegd bij een nationale instantie.

Micro-ondernemingen mogen geen *fair value* accounting gebruiken.

Investeringsmaatschappijen en financiële holdings zijn uitgesloten van deze vereenvoudigingen.

In andere opzichten worden micro-ondernemingen behandeld als kleine ondernemingen.

Micro-ondernemingen moeten nog altijd een boekhouding handhaven in overeenstemming met de nationale eisen.

#### 10.1.5. Wettelijke controleplicht in de Europese boekhoudrichtlijn

225. De jaarrekeningen van alle organisaties van openbaar belang, van alle middelgrote en van alle grote ondernemingen moeten worden gecontroleerd op basis van de Europese boekhoudrichtlijn. Deze Europese boekhoudrichtlijn verplicht de wettelijke controle voor kleine (en micro-) ondernemingen niet, maar lidstaten hebben de mogelijkheid om een wettelijke controle in te voeren na rekening te hebben gehouden met de specifieke omstandigheden en behoeften van kleine ondernemingen en de gebruikers van hun jaarrekening.



## 10.2. DUITSLAND

## 10.2.1. Wettelijke bepalingen in Duitsland

226. De wet voor het uitvoeringsbesluit van de Duitse boekhoudrichtlijn (*Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz* (BilRUG) <sup>(4)</sup>) is door de Federale Raad van Duitsland (*Bundesrat*) goedgekeurd op 10 juli 2015.

De basis voor de Duitse BilRUG is de Europese boekhoudrichtlijn 2013/34/EU die ten laatste in nationaal recht diende omgezet te worden door de EU-lidstaten op 20 juli 2015.

De Duitse wetgever heeft gestreefd naar een vermindering van de bureaucratie door het implementeren van vereenvoudigingen en vrijstellingen voor micro-ondernemingen en micro-verenigingen. Verdere details over het regime voor micro-entiteiten volgen in een titel hierna.

De bepalingen in de BilRUG houden onder meer de volgende maatregelen in:

- de implementatie van de Europese Richtlijn 2013/34/EU door middel van wijzigingen van de desbetreffende bepalingen in het Duitse Wetboek van Koophandel (HGB);
- kleine en middelgrote ondernemingen zijn vrijgesteld van bepaalde bepalingen als gevolg van de wijziging van de drempelwaarden voor de bepaling van de omvang van de entiteiten;
- een verlaging van de minimale informatie in de toelichtingen bij de jaarrekening;
- een vereenvoudiging voor micro-ondernemingen in het algemeen die ook van toepassing zijn op micro-verenigingen; en
- andere wijzigingen zijn redactionele wijzigingen en verduidelijkingen van eerdere wetswijzigingen.

## 10.2.2. Kleine ondernemingen in Duitsland

227. De indeling van ondernemingen volgens omvang is in Duitsland afhankelijk van drie drempelwaarden zoals omschreven in het Duitse *Handelsgesetzbuch* (HGB). Onder een kleine onderneming wordt verstaan een onderneming die tenminste twee van de drie drempelwaarden op twee opeenvolgende balansdata niet overtreft:

	Omzet		Balanstotaal		Gemiddeld aantal werknemers	
	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw
	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €		
<b>Kleine Onderneming</b>	≤ 9.68	≤ 12	≤ 4.84	≤ 6	≤ 50	≤ 50

<sup>(4)</sup> [http://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger\\_BGBl&start=//%255B@attr\\_id=%27bgbl1115s1245.pdf%27%255D#\\_\\_bgbl\\_\\_%2F%2F\\*%5B%40attr\\_id%3D%27bgbl1115s1245.pdf%27%5D\\_\\_1451495890452](http://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBl&start=//%255B@attr_id=%27bgbl1115s1245.pdf%27%255D#__bgbl__%2F%2F*%5B%40attr_id%3D%27bgbl1115s1245.pdf%27%5D__1451495890452).

Op basis van ramingen zal de groei van de drempelwaarden met ongeveer 24 % resulteren in een herclassificatie van ongeveer 7000 pre-BilRUG middelgrote ondernemingen als post-BilRUG kleine ondernemingen. Deze kleine ondernemingen kunnen genieten van bepaalde vereenvoudigingen en vrijstellingen, bijvoorbeeld verminderde verplichte informatie in de toelichtingen, geen verplichte wettelijke controle, minder of geen publicatie verplichting met betrekking tot de winst- en verliesrekening.

Alle nieuwe bepalingen dienen te worden toegepast voor de eerste keer voor alle boekjaren die aanvangen na 31 december 2015, dat wil zeggen voor het boekjaar 2016.

### 10.2.3. Micro-ondernemingen in Duitsland

**228.** De Europese richtlijn betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen wat micro-entiteiten betreft (2012/6/EU) werd in Duitsland in een verrassend snel tempo geïmplementeerd. Het duurde slechts 9 maanden na de publicatie van de Europese richtlijn tot de Duitse wet tot omzetting van de Europese richtlijn inzake de wijziging van de boekhoudwet voor micro-entiteiten (*Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz* (MicroBilG) <sup>(5)</sup>) geïncorporeerd werd in het Duitse handelsrecht en in werking trad op 28 december 2012. Deze wet houdt specifieke vereisten en vrijstellingen in voor de boekhouding, de presentatie en de openbaarmaking van financiële informatie van micro-ondernemingen.

Bij de voorbereiding van de jaarlijkse financiële balans worden micro-entiteiten niet langer verplicht om toelichtingen toe te voegen. Verder kunnen ze de balans en de winst- en verliesrekening in een sterk verkorte vorm opstellen.

Ondernemingen waren voordien verdeeld in drie groepen (klein, middelgroot en groot) overeenkomstig het Duitse Wetboek van Koophandel – op basis van de criteria omzet, balanstotaal en aantal werknemers. Voorafgaand aan de MicroBilG, konden kleine ondernemingen al genieten van bepaalde faciliteiten ten aanzien van:

- het opstellen van de jaarrekening en toelichtingen; en
- de omvang van de openbaarmakingsverplichtingen.

Deze vereenvoudigingen waren reeds van toepassing voor ongeveer 96 % van alle kapitaalvennootschappen.

De MicroBilG creëerde een subcategorie van de micro-entiteiten die het recht hebben van verdere vereenvoudigingen te genieten. Op basis van de huidige schattingen zullen ongeveer 500.000 ondernemingen op nationaal niveau voldoen aan de «micro-entiteiten» criteria.

<sup>(5)</sup> [http://www.bgb1.de/xaver/bgb1/start.xav?startbk=Bundesanzeiger\\_BGB1&start=//%255B@attr\\_id=%27bgb1112s2751.pdf%27%255D#\\_\\_bgb1\\_\\_%2F%2F\\*%5B%40attr\\_id%3D%27bgb1112s2751.pdf%27%5D\\_\\_1451495711210](http://www.bgb1.de/xaver/bgb1/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGB1&start=//%255B@attr_id=%27bgb1112s2751.pdf%27%255D#__bgb1__%2F%2F*%5B%40attr_id%3D%27bgb1112s2751.pdf%27%5D__1451495711210).

## 10.3. FRANKRIJK

## 10.3.1. Wettelijke bepalingen in Frankrijk

229. De Europese boekhoudrichtlijn van 26 juni 2013 werd in het Franse recht omgezet door ordonnantie 2015-900 <sup>(6)</sup> (gedaan op basis van een autorisatie van de wet No 2014-1662 van 30 december 2014 betreffende de diverse bepalingen van de wetgeving naar Europees recht) en het Decreet 2015-903, beiden van 23 juli 2015 <sup>(7)</sup>.

De ordonnantie 2015-900 moderniseert het wetgevende deel van het Wetboek van Koophandel, in het bijzonder de belangrijkste boekhoudkundige principes, maar ook de inhoud van het jaarrapport en de wettelijke controle.

Decreet 2015-903 verandert het regelgevend gedeelte van het Wetboek van Koophandel.

Al deze wijzigingen zijn van toepassing op boekjaren die aanvangen op 1 januari 2016.

## 10.3.2. Kleine ondernemingen in Frankrijk

230. De boekhoudkundige wet- en regelgeving hebben boekhoudrempels gedefinieerd waardoor kleine ondernemingen die een **commerciële economische activiteit** beoefenen en die niet meer dan twee van de drie onderstaande criteria overtreffen, kunnen genieten van het opstellen – ofwel in vereenvoudigde of verkorte vorm – van de balans, de winst- en verliesrekening en de toelichtingen, of zijn zelfs vrijgesteld van toelichtingen, conform de Europese boekhoudrichtlijn:

	Omzet		Balanstotaal		Gemiddeld aantal werknemers	
	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw
	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €		
<b>Commerciële Kleine Onderneming</b>	≤ 7.35	≤ 8	≤ 3.65	≤ 4	≤ 50	≤ 50

Privaatrechtelijke rechtspersonen die **geen commerciële economische activiteit** beoefenen en die niet meer dan twee van de drie onderstaande criteria overtreffen aan het einde van het boekjaar, moeten geen balans, winst- en verliesrekening en toelichtingen opstellen:

<sup>(6)</sup> [http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=9AA6D0A481298F6D6ED9076210D583DB.tpdila09v\\_1?cidTexte=JORFTEXT000030920982&dateTexte=&oldAction=rechJO&categorieLien=id&idJO=JORFCONT000030920052](http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=9AA6D0A481298F6D6ED9076210D583DB.tpdila09v_1?cidTexte=JORFTEXT000030920982&dateTexte=&oldAction=rechJO&categorieLien=id&idJO=JORFCONT000030920052).

<sup>(7)</sup> [http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=9AA6D0A481298F6D6ED9076210D583DB.tpdila09v\\_1?cidTexte=JORFTEXT000030921095&dateTexte=&oldAction=rechJO&categorieLien=id&idJO=JORFCONT000030920052](http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=9AA6D0A481298F6D6ED9076210D583DB.tpdila09v_1?cidTexte=JORFTEXT000030921095&dateTexte=&oldAction=rechJO&categorieLien=id&idJO=JORFCONT000030920052).

	Omzet		Balanstotaal		Gemiddeld aantal werknemers	
	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw
	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €		
<b>Niet-commerciële Kleine Onderneming</b>	≤ 3.1	≤ 3.1	≤ 1.55	≤ 1.55	≤ 50	≤ 50

Verenigingen en stichtingen die subsidies of donaties ontvangen hebben waarvan het totale bedrag hoger is dan € 153.000 zijn verplicht om een jaarrekening op te stellen.

Verder zijn bepaalde eenpersoonsvennootschappen (EURL<sup>(8)</sup> en SASU<sup>(9)</sup>) vrijgesteld van de verplichting een jaarverslag op te stellen indien ze niet meer dan twee van de drie volgende criteria overtreffen op het einde van het boekjaar:

	Omzet		Balanstotaal		Gemiddeld aantal werknemers	
	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw
	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €		
<b>EURL, SASU</b>	≤ 2	≤ 2	≤ 1	≤ 1	≤ 20	≤ 20

### 10.3.3. Micro-ondernemingen in Frankrijk

**231.** De wet nummer 2014-1 van 2 januari 2014<sup>(10)</sup> om het bedrijfsleven te vereenvoudigen en veilig te stellen werd op 3 januari 2014 gepubliceerd in Frankrijk. Deze wet was bedoeld als een “shocktherapie” om het zakelijk leven in Frankrijk te vereenvoudigen, om het concurrentievermogen van ondernemingen te verbeteren en hun groeipotentieel optimaal te benutten, door hen te verlossen van regelgevende complexiteit. Deze wet introduceert ook een aantal vereenvoudigingen voor micro-ondernemingen die geïnspireerd zijn op de Europese richtlijn betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen wat micro-entiteiten betreft (2012/6/EU).

De tekst biedt de versoepeling van boekhoudkundige verplichtingen voor micro-ondernemingen en kleine ondernemingen. Micro-ondernemingen moeten ook niet langer toelichtingen verstrekken bij de jaarrekening en hebben ook de mogelijkheid om hun rekeningen niet te publiceren.

Ruim één miljoen ondernemingen, waaronder veel micro-ondernemingen, hebben zo vanaf 2014 geprofiteerd van de versoepeling van bepaalde boekhoudkundige verplichtingen.

De wet vereenvoudigt ook een aantal procedures voor onroerend goed licenties, voert geleidelijk elektronische facturatie in, verbetert de alarmprocedure door de commissaris,

<sup>(8)</sup> EURL : *Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée*.

<sup>(9)</sup> SASU : *Société par actions simplifiée unipersonnelle*.

<sup>(10)</sup> <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000028424785&categorieLien=id>.

vereenvoudigt het regime van preferente aandelen en van deelnemingen in kapitaal en neemt maatregelen om de financiering van de economie en het bedrijfsleven te vergemakkelijken door onder andere het gebruik van “*crowdfunding*”.

#### 10.3.4. Wettelijke controleplicht in Frankrijk

232. Voor ondernemingen die een **commerciële economische activiteit** beoefenen en die niet meer dan twee van de drie onderstaande criteria overtreffen, zijn verplicht om minstens één “*commissaire aux comptes*” (frans equivalent van *réviseur d’entreprises* of bedrijfsrevisor) te benoemen:

	Omzet		Balanstotaal		Gemiddeld aantal werknemers	
	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw
	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €		
SA <sup>(11)</sup> , SCA <sup>(12)</sup>	0	0	0	0	0	0
SARL <sup>(13)</sup> , SNC <sup>(14)</sup> , SCS <sup>(15)</sup>	≤ 3.1	≤ 3.1	≤ 1.55	≤ 1.55	≤ 50	≤ 50
SAS <sup>(16)</sup>	≤ 2	≤ 2	≤ 1	≤ 1	≤ 20	≤ 20

- Voor de SA en de SCA is de benoeming van ten minste één bedrijfsrevisor verplicht, ongeacht hun omvang;
- Een SAS die alleen of gezamenlijk een of meerdere vennootschappen controleert of alleen of gezamenlijk worden gecontroleerd door een of meerdere vennootschappen, is verplicht, ongeacht haar omvang, om ten minste één bedrijfsrevisor te benoemen.

Voor ondernemingen die **geen commerciële economische activiteit** beoefenen en die niet meer dan twee van de drie onderstaande criteria overtreffen, zijn verplicht om minstens één bedrijfsrevisor te benoemen:

	Omzet		Balanstotaal		Gemiddeld aantal werknemers	
	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw
	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €		
<b>Niet-commerciële Onderneming</b>	≤ 3.1	≤ 3.1	≤ 1.55	≤ 1.55	≤ 50	≤ 50

Verenigingen en stichtingen die subsidies of donaties ontvangen hebben waarvan het totale bedrag hoger is dan € 153.000 zijn verplicht om een bedrijfsrevisor te benoemen.

<sup>(11)</sup> SA: *Société anonyme*.

<sup>(12)</sup> SCA: *Société en commandite par actions*.

<sup>(13)</sup> SARL: *Société à responsabilité limitée*.

<sup>(14)</sup> SNC: *Société en nom collectif*.

<sup>(15)</sup> SCS: *Société en commandite simple*.

<sup>(16)</sup> SAS: *Société par actions simplifiées*.

## 10.4. NEDERLAND

## 10.4.1. Wettelijke bepalingen in Nederland

233. De Uitvoeringswet van 30 september 2015 voor de richtlijn jaarrekening is op 9 oktober 2015 in het Staatsblad van Nederland gepubliceerd <sup>(17)</sup>. Met deze wet wordt de in juni 2013 aangenomen Europese boekhoudrichtlijn geïmplementeerd.

## 10.4.2. Kleine ondernemingen in Nederland

234. De wet wijzigt onder andere de drempelwaarden van artikel 2:396 lid 1 Burgerlijk Wetboek (BW) 2. De grensbedragen voor kleine rechtspersonen worden op basis van het wetsvoorstel als volgt gewijzigd:

	Omzet		Balanstotaal		Gemiddeld aantal werknemers	
	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw
	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €		
<b>Kleine Onderneming</b>	≤ 8.8	≤ 12	≤ 4.4	≤ 6	≤ 50	≤ 50

Volgens het wetsvoorstel kunnen de voorschriften van deze wet worden toegepast op jaarrekeningen, bestuursverslagen en verslagen als bedoeld in artikel 392a die worden opgesteld over boekjaren die aanvangen op 1 januari 2016.

Deze nieuwe voorschriften kunnen echter al vervroegd over het boekjaar 2015 worden toegepast.

Inderdaad, welke drempelwaarden kunnen worden gehanteerd bij het toepassen van de tweejaarstermijn in het eerste boekjaar van toepassing? Indien een onderneming ervoor kiest de nieuwe voorschriften vervroegd toe te passen over boekjaar 2015, dan kunnen de aangepaste (hogere) grensbedragen reeds worden gehanteerd bij het toepassen van de tweejaarstermijn en kan de onderneming eerder gebruik maken van de vrijstelling voor kleine (en ook middelgrote) ondernemingen.

Dit heeft ook gevolgen voor de wettelijke controleplicht over boekjaar 2015, zoals hierna verder gedetailleerd.

## 10.4.3. Micro-ondernemingen in Nederland

235. Daarnaast wordt met de wet van 30 september 2015 een nieuwe categorie ondernemingen ingevoerd, zogenaamde micro-ondernemingen. Deze micro-ondernemingen kunnen volstaan met een zeer beperkte jaarrekening (art. 395a BW 2).

Het gaat in Nederland om ongeveer 650.000 ondernemingen. Het wetsvoorstel brengt ook de uiterste opmaaktermijn voor jaarrekeningen terug van elf naar tien

<sup>(17)</sup> <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stb-2015-349.html>.

maanden. Hierdoor wordt ook de publicatietermijn teruggebracht van dertien naar twaalf maanden.

De nieuwe regels voor micro-ondernemingen zijn van toepassing op de boekjaren die op of na 1 januari 2016 aanvangen.

#### 10.4.4. Wettelijke controleplicht in Nederland

236. Zoals reeds aangegeven hierboven kunnen de nieuw voorschriften al vervroegd over het boekjaar 2015 worden toegepast. Als een onderneming over het boekjaar 2015 en over het voorafgaande boekjaar 2014 onder twee van de nieuwe (verhoogde) grensbedragen voor kleine ondernemingen blijft, classificeert het als kleine onderneming en is het over boekjaar 2015 vrijgesteld van de wettelijke controleplicht op grond van artikel 2:396 BW. Ook de vrijstellingen en overige bepalingen voor kleine ondernemingen zijn dan van toepassing.

163

VERGELIJKENDE STUDIE VAN DE GEKOZEN BOEKHOUDREMPELS IN DE BUURLANDEN

### 10.5. VERENIGD KONINKRIJK

#### 10.5.1. Wettelijke bepalingen in het Verenigd Koninkrijk

237. In maart 2015 keurde de Britse regering de “Ondernemingen, Partnerschappen en Groepen (Rekeningen en Verslagen) Verordening 2015” (*Companies, Partnership and Groups (Accounts and Reports) Regulation 2015*<sup>(18)</sup>) goed. Deze verordening implementeert de vereisten van de nieuwe Europese boekhoudrichtlijn (2013/34/EU) in het vennootschapsrecht van het Verenigd Koninkrijk. De belangrijkste wijzigingen die voortvloeien uit de nieuwe regelgeving hebben betrekking op de regime voor Britse kleine ondernemingen. Deze omvatten nieuwe criteria voor het in aanmerking komen als een kleine onderneming, wijzigingen in de informatie in de rekeningen van kleine ondernemingen, gewijzigde formaten voor de rekeningen en andere publicatieverplichtingen.

In het algemeen treedt de nieuwe regelgeving in werking op 6 april 2015 en is van kracht voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016 waarbij eerdere toepassing is toegestaan voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2015.

#### 10.5.2. Kleine ondernemingen in het Verenigd Koninkrijk

238. De nieuwe regelgeving wijzigt de boekhoudrempels voor kleine ondernemingen als volgt:

	Omzet		Balanstotaal		Gemiddeld aantal werknemers	
	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw
	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €		
<b>Kleine Onderneming</b>	≤ 6.5	≤ 10.2	≤ 3.26	≤ 5.1	≤ 50	≤ 50

<sup>(18)</sup> <http://www.legislation.gov.uk/ukdsi/2015/9780111127896/contents>.

Deze drempels voor de omzet en het balanstotaal zijn het equivalent in £ (*Great Britain Pound of GBP*) op het moment van implementatie van de Europese boekhoudrichting in het Verenigd Koninkrijk van de hoogste toegelaten drempels in € (Euro) voor kleine ondernemingen van € 12.000.000 respectievelijk € 6.000.000.

De belangrijkste wijzigingen voor kleine ondernemingen zijn als volgt:

- meer flexibiliteit in het formaat van de balans en winst- en verliesrekening in de *Companies Act*;
- Nieuwe optie om een verkorte balans, een verkorte winst- en verliesrekening, of beide op te stellen;
- over het algemeen, vermindering van het aantal toelichtingen die specifiek wettelijk verplicht zijn in de rekeningen van kleine ondernemingen. hoewel de eis dat rekeningen een getrouw beeld geven nog steeds van toepassing is; en
- de optie om verkorte rekeningen neer te leggen bij de griffier van vennootschappen is ingetrokken. Rekeningen die moeten worden ingediend bij de griffier van vennootschappen zijn diegene opgesteld voor de leden, d.w.z. een volledige of verkorte jaarrekening, hoewel de optie om geen winst- en verliesrekening in te dienen en/of geen jaarverslag in te dienen behouden blijft.

Dit zal een totaal van 11.000 voorheen middelgrote ondernemingen in staat stellen om te profiteren van de boekhoudkundige bepalingen voor kleine ondernemingen.

### 10.5.3. Micro-ondernemingen in het Verenigd Koninkrijk

239. De Europese richtlijn betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen wat micro-entiteiten betreft (2012/6/EU), werd niet geïmplementeerd in het Verenigd Koninkrijk.

De micro-entiteit drempels blijven behouden als:

	Omzet		Balanstotaal		Gemiddeld aantal werknemers	
	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw
	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €		
<b>Micro Onderneming</b>	≤ 0.632	≤ 0.632	≤ 0.316	≤ 0.316	≤ 10	≤ 10

Naast de belangrijkste verandering voor micro-entiteiten, namelijk de invoering van FRS 105 “*The Financial Reporting Standard applicable to the Micro-entities Regime*”, introduceren de nieuwe regels verscheidene relatief kleine wijzigingen voor micro-entiteiten:

- een wijziging van het format voor de balans van micro-entiteiten;
- kleine veranderingen in de informatie vereist in de rekeningen;
- wijzigingen aan de regels voor de gebruiksduur van immateriële activa; en
- geen verplichting om een bestuursverslag op te stellen.



#### 10.5.4. Wettelijke controleplicht in het Verenigd Koninkrijk

240. De nieuwe regelgeving, waaronder de toegenomen boekhouddrempels, kunnen vervroegd worden toegepast voor boekjaren die aanvangen volgend op of na 1 januari 2015. Echter, de verhoogde drempels voor een kleine onderneming kunnen niet worden toegepast voor een vervroegde vrijstelling van wettelijke controle voor een kleine onderneming. Dit betekent dat terwijl een vroegere middelgrote onderneming die kwalificeert als kleine onderneming onder de nieuwe regels zou worden toegestaan om de regeling voor kleine ondernemingen voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2015 vervroegd toe te passen, pas in staat is om te genieten van het vrijstelling van wettelijke controle voor een kleine onderneming voor de boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016.

165

### 10.6. LUXEMBURG

#### 10.6.1. Wettelijke bepalingen in Luxemburg

241. De Luxemburgse wetgever publiceerde op 28 december 2015 de wet van 18 december 2015 <sup>(19)</sup> die de boekhoudwet van 19 december 2002 <sup>(20)</sup> wijzigt om de minimum vereisten van de Europese Boekhoudrichtlijn 2013/34/EU en de hierin voorgestelde opties in Luxemburg in te voeren. Dit vervolledigt het eerder ontwerp van wet 6718 <sup>(21)</sup> dat de Kamer van Afgevaardigden van Luxemburg op 9 december 2015 had aangenomen om eveneens de boekhoudwet van 19 december 2002 te wijzigen.

Er zijn de lopende werkzaamheden van de Luxemburgse Commissie voor Boekhoudkundige normen (CNC) om een wetsontwerp voor te bereiden voor de verdere hervorming van de Luxemburgse boekhoudwetgeving voor de invoering van de andere bepalingen van de Europese boekhoudrichtlijn.

De grootste verandering tot nu toe betreft de presentatie van de rekeningen, in het bijzonder in de winst- en verliesrekening. Daarnaast zijn de wijzigingen in verband met de aanvullende informatie door ondernemingen die actief zijn in de winningsindustrie of de houtkap van oerbossen diegene die het meeste effect zullen hebben.

De nieuwe bepalingen treden in werking vanaf het boekjaar dat begint op 1 januari 2016. Dat zal voor ondernemingen die jaarrekeningen opstellen een snelle behandeling van de recente veranderingen vereisen.

De voornaamste wijzigingen van de huidige nieuwe wet zijn:

- veranderingen in de balansstructuur en de winst- en verliesrekening;

<sup>(19)</sup> <http://www.legilux.public.lu/leg/a/archives/2015/0258/a258.pdf#page=2>.

<sup>(20)</sup> <http://www.legilux.public.lu/leg/a/archives/2002/0149/a149.pdf>.

<sup>(21)</sup> [http://www.conseil-etat.public.lu/fr/avis/2015/07/17\\_07\\_2015/50\\_801/50801.pdf](http://www.conseil-etat.public.lu/fr/avis/2015/07/17_07_2015/50_801/50801.pdf).

- een verhoging van de drempels voor middelgrote en grote ondernemingen, in lijn met de Europese boekhoudrichting;
- de invoering en definitie van materialiteit in de boekhoudwet; en
- de invoering van een specifiek verslag over betalingen aan overheden voor ondernemingen die actief zijn in de winningsindustrie of houtkap van oerbossen, in lijn met de Europese boekhoudrichtlijn.

De wijzigingen in de balans en de winst- en verliesrekening zijn volledig bedoeld om de Europese richtlijn na te leven. Voor elk van deze wijzigingen voorziet de Europese richtlijn in de mogelijkheid om een horizontale of verticale presentatie te gebruiken. Echter, als onderdeel van het verzamelen van gestandaardiseerde informatie en omwille van de administratieve vereenvoudiging, heeft de Luxemburgse wetgever enkel voorzien in het gebruik van één enkel model. Zo wordt de balans slechts licht gewijzigd, maar de structuur van de winst en de verliesrekening zijn helemaal nieuw en wordt vanaf nu gepresenteerd in de vorm van een lijst.

Er zijn ook veranderingen in de toelichtingen bij de jaarrekening die vanaf nu – buiten het feit dat ze in een bepaalde volgorde moeten geplaatst worden – ook bruto bedragen moeten vermelden bij compensatie in rekeningen, uitgestelde belastingen moeten detailleren alsook belangrijke elementen na de balansdatum moeten beschrijven.

### 10.6.2. Kleine ondernemingen in Luxemburg

242. De nieuwe wet wijzigt de boekhouddrempels voor kleine ondernemingen niet voor boekhoudkundige doeleinden alsook niet voor het bepalen van de wettelijke controle verplichting. Een onderneming is klein als die tenminste twee van de drie hierna vermelde drempelwaarden op twee opeenvolgende balansdata niet overtreft:

	Omzet		Balanstotaal		Gemiddeld aantal werknemers	
	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw	Oud	Nieuw
	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €	Miljoen €		
<b>Kleine Onderneming</b>	≤ 8.8	≤ 8.8	≤ 4.4	≤ 4.4	≤ 50	≤ 50

### 10.6.3. Micro-ondernemingen in Luxemburg

243. Luxemburg heeft tot nu toe de Europese richtlijn betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen wat micro-entiteiten betreft (2012/6/EU) niet ingevoerd. De lopende werkzaamheden van de Luxemburgse CNC waarnaar eerder verwezen betreffen ook dit onderdeel van de implementatie van de Europese richtlijnen. De CNC wacht momenteel op een beslissing van het Ministerie van Justitie om de vereenvoudigingen voor micro-entiteiten al dan niet in te voeren in Luxemburg.

# **HOOFDSTUK 11**

## **BOEKHOUDHERVORMING EN ONDERNEMING: EEN EERSTE BALANS**

### **CHAPITRE 11**

#### **REFORME COMPTABLE ET ENTREPRISE : UN PREMIER BILAN**

**C. DARVILLE-FINET**

Bedrijfsjurist, VBO

**E. PEETERMANS**

Bedrijfsjurist, VBO

## 11.1. INLEIDING

**244.** Met de inwerkingtreding van de wet van 18 december 2015 tot omzetting van Richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013 van het Europees Parlement en van de Raad betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad is de belangrijkste boekhoudhervorming in de afgelopen veertig jaar een feit.

**245.** Hoewel de wijzigingen aan de materiële waarderingsregels eerder beperkt zijn, zal de wijze waarop de financiële rapportering in ons land wordt georganiseerd door de hervorming grondig veranderen. Voor een meer gedetailleerde beschrijving en diepgaande analyse van de verschillende innovaties die de hervorming biedt, verwijzen we naar de bijdragen van de andere auteurs in dit werk.

**246.** Opzet van deze bijdrage bestaat erin een eerste evaluatie te maken van de hervorming. Nu het stof van het wetgevend proces is gaan liggen en de omzettingswet op 30 december 2015 in het Belgisch Staatsblad is verschenen, kunnen enkele eerste algemene beschouwingen worden gemaakt. Het spreekt voor zich dat op het ogenblik van het schrijven van dit hoofdstuk het nog te vroeg is om een definitief en binair oordeel te vellen over de wijze waarop de omzetting in ons land is gebeurd. Bedoeling van deze eerste evaluatie bestaat erin om kort de belangrijkste innovaties tegen het licht te houden. De klemtoon wordt hierbij gelegd op de redenen die aan de grondslag liggen van de gemaakte beleidskeuzes en de beoordeling hiervan vanuit het ruimere evolutieve kader van het Belgische en Europese boekhoudrecht.

**247.** Voor de beoordeling van de verschillende facetten van de hervorming verplaatsen we ons in de leefwereld van de onderneming. Ondernemingen vormen immers de principiële actoren van het boekhoudrecht en zijn de leveranciers van de primaire grondstof waarop de boekhouding zich baseert, met name: informatie.

**248.** Voorts vormen ondernemingen geen homogene categorie: zij bestaan in alle soorten en gewichten. Het hoeft niet te verbazen dat KMO's op een andere wijze tegen het boekhoudrecht aankijken dan multinationale ondernemingen. Genoteerde ondernemingen hebben op hun beurt een andere kijk op het boekhoudrecht dan ondernemingen van wie de financiering niet via de beurs verloopt.

**249.** Er wordt in de eerste plaats gefocust op de impact van de hervorming op de kleine en, sinds één januari 2016, de micro-ondernemingen. Beide zijn samen goed voor meer dan 97 % van de ondernemingen in ons land zodat de boekhoudkundige veranderingen die op hen van toepassing zijn de grootste weerslag in de Belgische economie hebben.

**250.** Deze bijdrage valt uiteen in drie grote delen. Eerst wordt stilgestaan bij de aspecten van de hervorming die als positief voor de ondernemingen kunnen worden aangemerkt. Het tweede luik legt de nadruk op de uitdagingen die de hervorming stelt aan de

ondernemingen. Het derde deel, ten slotte, plaatst de richtlijn in een breder Europees kader en bespreekt de belangrijkste krachtlijnen van de hervorming.

## 11.2. POSITIEVE ASPECTEN: NAAR EEN VERMINDERING VAN DE ADMINISTRATIEVE EN FINANCIËLE LASTEN VOOR ONZE ONDERNEMINGEN

### 11.2.1. Algemeen

**251.** Alvorens de belangrijkste elementen van de hervorming toe te lichten, wordt stilgestaan bij verschillende assen die de hervorming hebben vorm gegeven.

**252.** Een eerste as, die op Europees niveau aan de richtlijn ten grondslag ligt, is het streven naar administratieve vereenvoudiging en lastenvermindering voor ondernemingen. De eerste considerans van de richtlijn maakt hiervan maar liefst drie keer melding. Er is, ten eerste, sprake van het denk-eerst-klein-principe, dat de centrale rol van kleine en middelgrote ondernemingen in de economie van de Unie benadrukt. Ten tweede valt te lezen dat *“de uit regelgeving voortvloeiende lasten moeten verminderen, in het bijzonder voor KMO’s, en dit zowel op het niveau van de Unie als op nationaal niveau”* en, in de derde plaats, dat met de richtlijn *“maatregelen voorgesteld [worden] ter verbetering van de productiviteit, met name door het verminderen van de administratieve rompslomp en het verbeteren van de wet- en regelgeving voor KMO’s.”*

Dat ook het unaniem advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven (hierna: “CRB”) hiermee aanvangt, illustreert het belang dat de sociale partners hechten aan administratieve vereenvoudiging. Die grote aandacht valt uiteraard toe te juichen. De vraag die zich stelt is of deze doelstelling is bereikt. Vallen er voor de ondernemingen op het terrein ook daadwerkelijk vereenvoudigingen te bespeuren?

**253.** Het antwoord hierop is, zoals steeds, genuanceerd. De vertaalslag van de wens tot vereenvoudiging naar een daadwerkelijke vermindering van administratieve lasten voor ondernemingen wordt in het boekhoudrecht beheerst door een dubbel evenwicht.

**254.** Een eerste evenwicht bestaat tussen, enerzijds, de belangen van de adressaten van een financieel overzicht en, anderzijds, het belang van de ondernemingen om niet overmatig te worden belast met rapporteringsverplichtingen. Ondernemingen noch de stakeholders hebben er belang bij te worden overspoeld met informatie en vervolgens door de bomen het bos niet meer te ontwaren. Een evenwicht tussen het nut van de gevraagde informatie en de kostprijs voor de onderneming om deze informatie te vergaren is dan ook essentieel.

**255.** Een tweede evenwicht houdt rekening met de specifieke belasting die deze informatieverschaffing betekent voor de kleinste ondernemingen. Een afstemming van de rapporteringsverplichting op de omvang van de onderneming is nodig om allerkleinste

ondernemingen te sparen van de doorgedreven rapportering van toepassing op de grotere spelers.

Het is steeds tegen de achtergrond van bovenvermelde evenwichten dat de administratieve vereenvoudiging dient te worden beoordeeld.

**256.** Een tweede grote as, van belang bij de omzetting van de richtlijn naar nationaal recht, is de wens van de wetgever om niet te raken aan de informatieverplichtingen ten aanzien van de ondernemingsraad en andere sociale organen binnen de vennootschap. In tegenstelling tot de overkoepelende Europese bezorgdheid van administratieve lastenvermindering, is deze as zuiver Belgisch van aard.

**257.** Bij omzetting is de impact van de hervorming op de economische en financiële informatieverstrekking zoveel mogelijk beperkt. De vrijwaring van de informatie aan de sociale overlegorganen zoals de ondernemingsraad vormt een verklaring voor bepaalde beleidskeuzes en constructies die voor een buitenstaander op het eerste gezicht eigenaardig lijken, bijvoorbeeld voor wat betreft de ondernemingen met meer dan honderd werknemers (*cf. infra*, nr. 315).

**258.** Onderstaande elementen vormen geen exhaustief overzicht van de innovaties die de hervorming introduceert en die als positief kunnen worden aangemerkt. Het gaat hierbij steeds om de aspecten van de hervorming waar de wetgever een politieke keuze heeft gemaakt en die verder gaan dan een zuiver technische aanpassing van de boekhoudregels.

### **11.2.2. Invoering van de micro-ondernemingen**

**259.** Een positief gevolg van de hervorming is de introductie van een nieuwe vennootschaps categorie: de micro-ondernemingen. Hoewel geen volwaardige categorie maar een subcategorie van de categorie van kleine ondernemingen is de invoering ervan een belangrijke verwezenlijking.

**260.** Voor de notie van micro-entiteiten, grijpt de richtlijn terug naar een eerdere richtlijn uit 2012. Deze richtlijn liet de lidstaten de volledige vrijheid om tot de invoering van de categorie van micro-entiteiten over te gaan rekening houdend met de specifieke omstandigheden en behoeften van hun markt.

**261.** De bepalingen uit de richtlijn micro-entiteiten van 2012 werden geïntegreerd in de boekhoudrichtlijn waarbij de notie van micro-entiteiten hernoemd werd naar micro-ondernemingen. Waar in 2012 geen poging werd ondernomen om de richtlijn micro-entiteiten om te zetten, is duidelijk dat de verplichte omzetting van de boekhoudrichtlijn ditmaal aanleiding heeft gegeven tot een meer fundamentele reflectie over de rol en positie van het boekhoudrecht in België. Doordat de geesten intussen voldoende waren gerijpt, bestond er ditmaal een momentum om tot de invoering van micro-ondernemingen over te gaan.

**262.** Wat de drempels betreft, is het erg eenvoudig. Lidstaten dienen bij invoering van micro-ondernemingen verplicht de drempelwaarden uit de richtlijn over te nemen.

**263.** Hierbij is het belangrijk te onderstrepen dat vermits de micro-ondernemingen een subcategorie zijn van de kleine ondernemingen zij automatisch genieten van de vereenvoudigingen die voor kleine ondernemingen gelden. Daarbovenop laat de richtlijn toe om aan micro-ondernemingen bijkomende vereenvoudigingen toe te kennen door hen vrij stellen van een of meer van de volgende verplichtingen:

- de verplichting om opgave te doen van “overlopende posten” aan de actiefzijde en aan de passiefzijde;
- de verplichting om een toelichting bij de financiële overzichten op te stellen;
- de verplichting om een bestuursverslag op te stellen; en
- de verplichting om jaarlijkse financiële overzichten te publiceren, op voorwaarde dat de in de overzichten vervatte balansinformatie behoorlijk [...] wordt neergelegd bij ten minste één door de betrokken lidstaat aangewezen bevoegde autoriteit.

**264.** De keuze van de wetgever om enkel in de toelichting te snoeien en de verregaande mogelijkheden die de richtlijn biedt niet maximaal te benutten, kan worden verklaard door de wens om het Belgische boekhoudrecht te moderniseren zonder hierbij een boekhoudkundige big bang te veroorzaken.

**265.** De vereenvoudigde toelichting voor de micro-ondernemingen zal zich concretiseren in het nieuw te ontwerpen micro-schema. De Nationale Bank zal, naast het volledige en verkorte schema, een derde jaarrekeningschema ter beschikking stellen. Het valt de betreuren dat op het ogenblik van de inwerkingtreding van de hervorming de modellen van deze micro-schema's nog niet beschikbaar zijn. Een nieuw schema is bovendien pas geldig nadat de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (hierna “CBN”) haar goedkeuring heeft gegeven aan de modellen en deze in het Belgisch Staatsblad zijn verschenen.

**266.** De nieuwe regels zijn van toepassing op de financiële overzichten voor de boekjaren die starten op of na 1 januari 2016. De overgrote meerderheid van de boekjaren wordt afgesloten op 31 december. De jaarrekening dient daarop te worden neergelegd binnen de 30 dagen na de goedkeuring door de algemene vergadering en ten laatste zeven maanden na afsluiting van het boekjaar. Een niet goedgekeurde jaarrekening kan in principe niet worden neergelegd. Dit betekent dat in de praktijk de overgrote meerderheid van de ondernemingen zijn jaarrekening, opgesteld volgens de nieuwe schema's, waarschijnlijk vanaf juni 2017 zal neerleggen. De Nationale Bank beschikt aldus over een zekere termijn en stelt dat de neerlegging volgens de nieuwe schema's, in xbrl-formaat, mogelijk zal zijn vanaf 1 april 2017.

**267.** Het probleem stelt zich echter voor de ondernemingen met een boekjaar dat korter is dan 12 maanden. Deze ondernemingen zullen eerder een jaarrekening, opgesteld volgens de nieuwe schema's, neerleggen. Hierbij wordt verwacht dat deze nieuwe schema's, in papier en pdf-formaat, ten vroegste beschikbaar zullen zijn vanaf 31 juli 2016.

**268.** Het valt aan te bevelen dat de adoptieprocedure van de micro-schema's zo snel mogelijk wordt ingezet ten einde aan ondernemingen de nodige tijd te laten om zich

vertrouwd te maken met het micro-schema en de nodige informatica-aanpassingen te doen.

**269.** Een van de belangrijkste vereenvoudigingen van deze categorie van micro-ondernemingen is zonder meer dat ze bestaat. De invoering van micro-ondernemingen, als een algemene categorie, kan gevolgen teweeg brengen die verder reiken dan boekhoudrecht. Dat dit ook in de praktijk het geval is, wordt aangetoond doordat, nog vóór de inwerkingtreding van de hervorming, wetgeving reeds verwijst naar de criteria voor micro-ondernemingen bijvoorbeeld met de wet van 10 augustus 2015 die een *tax shelter* voor startende ondernemingen invoert en hiervoor naar de criteria voor micro-ondernemingen verwijst.

172

**270.** Een doordacht gebruik van het instrument van de micro-ondernemingen zal toelaten om specifieke initiatieven inzake administratieve vereenvoudiging toe te spitsen op de allerkleinste ondernemingen die, zoals reeds gezegd, 83 % van het totale aantal ondernemingen in ons land vertegenwoordigen en daarmee de ruggengraat vormen van onze economie.

**271.** Er is voor gekozen om het statuut van micro-onderneming niet toe te kennen aan ondernemingen die een dochtervennootschap uitmaken. De ratio achter deze uitsluiting is het voorkomen van een artificiële opsplitsing van een onderneming in micro-ondernemingen met als enige doel om gebruik te maken van de verlichte rapporteringsvereisten. De CBN zal de praktische invulling van deze antimisbruikbepaling onderzoeken.

**272.** Met de invoering van de micro-ondernemingen volgt België het voorbeeld van onze buurlanden die allen reeds een dergelijke categorie kenden of van de omzetting van de boekhoudrichtlijn hebben gebruikt gemaakt om deze in te voeren. Dit is een bijkomend pluspunt die te competitiviteit van onze ondernemingen ten goede komt.

**273.** Meer details over de omzetting van de richtlijn en de invoering van de categorie van micro-ondernemingen in onze buurlanden kunnen worden gevonden in de vergelijkende studie van mevrouw BLOMME (*cf. supra*, nrs 221-243).

### 11.2.3. Verhoging van de drempels voor kleine ondernemingen

**274.** In tegenstelling tot de micro-ondernemingen is de invoering van deze categorie geen optie. De lidstaten dienen verplicht de categorie van kleine ondernemingen in hun nationaal recht in te voeren voor zover ze dit nog niet hebben gedaan.

**275.** Voor wat de financiële drempelcriteria betreft, voorziet de richtlijn een beperkte manoeuvreerruimte voor de lidstaten. Voor zover zij tussen de 4 en 6 miljoen EUR, voor wat betreft het balanstotaal, en 8 en 12 miljoen EUR, voor wat betreft netto-omzet, blijven, zijn ze vrij de hoogte te bepalen. Het gemiddeld personeelsbestand dient steeds verplicht op 50 te worden vastgesteld.

**276.** Voor ons land betekent dit in elk geval een verhoging van de financiële drempelcriteria. De oude drempels van artikel 15 van het Wetboek van



vennootschappen liggen voor wat betreft hun balanstotaal en jaarmzet met respectievelijk 3.650.000 EUR en 7.3000.000 EUR onder de door de richtlijn opgelegde minimumwaarden. Zodat de vraag zich niet stelt of de drempels dienen te worden verhoogd maar met wel met hoeveel? Een keuze voor de minimumwaarden betekent een stijging met 441 kleine ondernemingen. Bij de keuze voor de maximumwaarden stijgt het aantal kleine ondernemingen met 2.424. Er is beslist om, naar Belgische traditie, de huidige financiële drempelcriteria te indexeren zodat uiteindelijk 1.057 ondernemingen bijkomend als klein worden aangemerkt.

**277.** Naast de concrete aantallen ondernemingen die door een verhoging van categorie zullen veranderen, hebben ook andere parameters een rol gespeeld bij de beslissing over de hoogte van de drempels. Dat vanuit de ondernemingswereld bij de onderhandelingen niet gepleit werd voor een vastlegging van de drempels op de maximumwaarden, valt te verklaren door de volgende overwegingen.

**278.** Een eerste reden is de wens om de band die bestaat tussen boekhoudrecht en fiscaliteit te bewaren. Talrijke fiscale bepalingen verwijzen voor hun toepassing immers naar de definitie van kleine ondernemingen uit artikel 15 van Wetboek van vennootschappen en de drempels die daar worden geformuleerd. Het gaat bijvoorbeeld om de uitsluiting van de *fairness tax* in artikel 219ter, § 7 van het Wetboek van inkomstenbelastingen 92 of de nieuwe verhoogde investeringsaftrek voor digitale investeringen die vanaf aanslagjaar 2016 geldt. Een te sterke stijging van het aantal kleine ondernemingen zou immers deze band onder druk zetten en de roep om een fiscale en boekhoudkundige balans doen toenemen. Dit is ook de reden waarom de wetgever in fiscale zaken de berekening op geconsolideerde basis mogelijk laat (*cf. infra*, nr. 302 e.v.).

**279.** Een tweede parameter heeft betrekking op de auditverplichtingen. In het Belgisch recht ligt de controleverplichting van de bedrijfsrevisor vervat in artikel 141 van het Wetboek van vennootschappen. Dit artikel sluit kleine ondernemingen uit van een verplichte controle door de bedrijfsrevisor tenzij deze beursgenoteerd zijn of deel uitmaken van een groep die gehouden is een geconsolideerde jaarrekening op te stellen.

De wens om de link tussen de boekhoudkundige drempels en de auditverplichting te behouden, heeft meegespeeld bij de keuze van de drempelwaarden. Een te sterke stijging van de boekhoudkundige drempels zou deze band immers onder druk zetten.

**280.** Een derde overweging die mee aan de basis lag voor de keuze voor indexering, is het uitgangspunt dat de sociale partners van meet af aan voor ogen hadden bij de onderhandelingen in de CRB, met name: een evolutieve hervorming van het boekhoudrecht.

**281.** Over de vereenvoudigingen die worden toegekend aan kleine ondernemingen schrijft de richtlijn op dit punt een maximale harmonisatie voor van de informatie in de toelichting bij de jaarrekening. Het is de lidstaten niet toegelaten om bijkomende informatie te eisen in de toelichting dan wat de richtlijn voorschrijft, hetgeen in het bijzonder voor de sociale balans voor heel wat kopzorgen zorgde.

**282.** Voor een meer gedetailleerde bespreking van de boekhoudkundige vernieuwingen voor de kleine ondernemingen verwijzen we de lezer graag naar de bijdrage van mevrouw DE WIELEMAKER (*cf. supra*, nrs. 72-142).

#### **11.2.4. Niet-invoering van de categorie van middelgrote ondernemingen**

**283.** De richtlijn laat toe om een categorie van middelgrote ondernemingen in het leven te roepen voor ondernemingen die twee van de volgende drie criteria niet overschrijden: balanstotaal 20.000.000 EUR, netto-omzet: 40.000.000 EUR en een gemiddeld personeelsbestand van 250.

174

**284.** Zoals voorgesteld in het advies van de CRB heeft België besloten om de categorie van middelgrote ondernemingen niet in te voeren.

**285.** Reeds bij de omzetting van de Vierde en Zevende boekhoudrichtlijn, heeft de wetgever afgezien van de invoering van een categorie van middelgrote ondernemingen. De argumentering hiervoor was tweevoudig.

**286.** In de eerste plaats zou, gelet op de voorgestelde drempels, de categorie van middelgrote ondernemingen maar een erg beperkt aantal ondernemingen omvatten. Het gaat om 6500 of 1,7 % van de ondernemingen in ons land.

**287.** In de tweede plaats zijn de vereenvoudigingen die aan deze categorie worden toegekend beperkt tot het samenvoegen van enkele posten in de winst-of-verliesrekening.

**288.** Bij de beslissing over de invoering van een categorie van middelgrote ondernemingen diende een afweging te worden gemaakt tussen, enerzijds, de complexiteit die de invoering van een bijkomende categorie onvermijdelijk met zich meebrengt en, anderzijds, de voorgestelde vereenvoudigingen voor de bewuste ondernemingen. Een keuze die zich ook bij de omzetting van de Vierde en Zevende Richtlijn stelde en waarbij de balans destijds overhelde naar de niet-invoering.

**289.** Het meest directe gevolg van de niet-invoering van de middelgrote ondernemingen is dat deze ondernemingen daardoor als groot worden beschouwd. Dit betekent dat deze (middelgrote) ondernemingen ook onderworpen zijn aan de regels met betrekking tot de betalingen aan overheden, de *country-by-country-reporting*.

**290.** De regels met betrekking tot de betalingen aan overheden zijn immers van toepassing op grote ondernemingen die actief zijn in twee specifieke industrieën: de winningsindustrie en de houtkap van oerbossen. Uit cijfers van de Nationale Bank blijkt dat in de winningsindustrie hierdoor 16 middelgrote ondernemingen bijkomend aan de *country-by-country*-rapporteringvereisten onderworpen zijn. In totaal zijn in ons land daardoor 20 ondernemingen uit de winningsindustrie onderworpen aan *country-by-country-reporting*-vereisten.

**291.** Wat de houtkap van oerbossen betreft gaat het om twee middelgrote ondernemingen die als groot zullen worden beschouwd en daardoor onderworpen zijn aan de

bepalingen inzake *country-by-country-reporting*. Hetgeen het totaal aantal onderworpen ondernemingen op twee brengt.

**292.** De beperkte omvang van een categorie van middelgrote ondernemingen en gelet op het feit dat slechts een erg beperkt aantal ondernemingen daardoor bijkomend binnen het toepassingsgebied valt van de *country-by-country-reporting*, maakt de niet-invoering van de categorie van middelgrote ondernemingen dan ook een verdedigbare beleidskeuze.

**293.** Niettemin wordt het toepassingsgebied van de *country-by-country-reporting* verder uitgebreid dan hetgeen de richtlijn voorziet.

### **11.2.5. Invoering van de groepen van beperkte omvang**

**294.** De invoering van de groepen van beperkte omvang en, belangrijker, de niet-invoering van de notie van kleine groepen zoals terug te vinden in de richtlijn, vormen een van de belangrijkste punten van de hervorming.

**295.** Om de eigenaardige naam “groep van beperkte omvang” te verklaren, dienen we terug te grijpen naar de tekst van de richtlijn. Deze laat toe om een categorie van kleine groepen in te voeren. Het gaat met andere woorden om een optie gelaten aan de lidstaten. De invoering van deze categorie zou echter tot een aardverschuiving hebben geleid in het Belgisch boekhoudrecht gelet op de belangrijke verschillen in drempelwaarden ten aanzien van de bestaande waarden uit artikel 16 van het Wetboek van vennootschappen. De verandering van één waarde in het bijzonder zou erg nadelig zijn voor de ondernemingen: het gemiddeld personeelsbestand.

**296.** De invoering van de notie van kleine groepen, volgens de definitie van de richtlijn, zou een scherpe daling van het gemiddeld personeelsbestand hebben ingehouden ten aanzien van de criteria uit artikel 16 van het Wetboek van vennootschappen. Zo zou het gemiddeld personeelsbestand zakken van 250, in artikel 16 van het Wetboek van vennootschappen, naar 50, volgens de richtlijn.

**297.** De invoering van een categorie van kleine groepen zoals gedefinieerd door de richtlijn zou een sterke daling van het aantal kleine groepen in ons land, en bij uitbreiding van het aantal vrijstellingen van consolidatie op grond van artikel 112 van het Wetboek van vennootschappen, met zich meebrengen. Ondernemingen die vandaag deel uitmaken van een kleine groep, zouden onder de criteria van de richtlijn niet langer als klein zijn gekwalificeerd en daardoor dienen te consolideren.

**298.** Voor kleine ondernemingen die deel uitmaken van een kleine groep zou dit een sterk toename in termen van administratieve lasten en kosten betekenen en ingaan tegen het vooropgestelde doel van administratieve vereenvoudiging.

**299.** Om deze klip te omzeilen werd ervoor gekozen om de categorie van kleine groepen niet in te voeren. Het behoud van de term “kleine groep” kan echter enkel bij overname van de drempelwaarden uit de richtlijn. Om die reden werd de kleine groep omgedoopt tot “groep van beperkte omvang”.

**300.** Inzake financiële drempelwaarden, netto-omzet en balanstotaal, laat de richtlijn wederom een marge aan de lidstaten. Om redenen van coherentie pleitten ondernemingen voor een indexering van de bestaande drempels, hetgeen de netto-omzet op 36.000.000 EUR en balanstotaal van 18.000.000 EUR zou hebben gebracht. Gelet op het feit dat de geïndexeerde waarden nauw aanleunen bij de maximumwaarden uit de richtlijn, werden de sociale partners, hierin gevolgd door de wetgever, het uiteindelijk eens om dit op 34.000.000 EUR en 17.000.000 EUR vast te leggen.

Het gemiddeld personeelsbestand voor een groep van beperkte omvang blijft ongewijzigd op 250 werknemers.

176

REFORME COMPTABLE ET ENTREPRISE : UN PREMIER BILAN

### 11.2.6. Van een geconsolideerde naar een enkelvoudige berekeningswijze

**301.** Niet enkel de drempels ondergingen grondige wijzigingen met de omzetting van de richtlijn, ook de berekeningswijze. Van een berekeningswijze op geconsolideerde basis, evolueren we naar een berekening op enkelvoudige wijze behalve in het geval er sprake is van een consortium of misbruik.

**302.** Deze omschakeling is goed nieuws voor de ondernemingen. Een belangrijker aantal ondernemingen zal de drempelcriteria immers niet langer overschrijden nu zij op enkelvoudige basis worden berekend en daardoor als klein worden gekwalificeerd. Hierdoor ontstaat er een betere afstemming van de boekhoudverplichtingen op de omvang van de onderneming.

**303.** Sommige ondernemingen die voorheen op geconsolideerde basis geen aanspraak konden maken op de vereenvoudigingen voor kleine ondernemingen, kunnen dat nu wel. De stijging van het aantal kleine ondernemingen in ons land is dan ook niet enkel te wijten aan de verhoging van de financiële drempelwaarden maar eveneens aan de verandering in berekeningswijze.

**304.** De omschakeling naar berekeningswijze op enkelvoudige basis zou daarnaast echter belangrijke fiscale implicaties, bijvoorbeeld wat betreft de berekening van de belastbare basis, hebben. Om de potentieel verregaande fiscale en budgettaire gevolgen in te dijken heeft de wetgever gezorgd dat in fiscale zaken de criteria op geconsolideerde wijze kunnen worden berekend. De impact van de hervorming op fiscaliteit wordt uitgediept in de bijdrage van de heer DE WOLF (*cf. supra*, nrs. 143-167).

### 11.2.7. Verminderde neerleggingskost

**305.** Dit punt vloeit niet rechtstreeks voort uit de omzetting van de richtlijn maar vormt niettemin een van de meest zichtbare en tastbare elementen van de hervorming voor ondernemingen. Omwille van de duidelijkheid dienen drie zaken van elkaar te worden onderscheiden. Het gaat om: de verplichting tot neerlegging van de jaarrekening, de kost van deze neerlegging en de toegang van derden na neerlegging.

**306.** De vermindering van de publicatiekost, in de eerste plaats, is een gevolg van de afschaffing van de publicatie van de mededeling van de neerlegging van de

jaarrekening in de Bijlagen bij het Belgisch Staatsblad. De dubbele publicatie in het Belgisch Staatsblad viel met de voortschrijdende digitalisering van onze economie en online consultatie van de jaarrekening via de balanscentrale immers steeds minder de rechtvaardigen. De afschaffing van deze publicatie en de kosten daaraan verbonden, maken dat ondernemingen vanaf boekjaar 2016 kunnen rekenen op een daling van de publicatiekost van ongeveer 79 EUR.

Voor micro-ondernemingen levert de wetgever met de omzetting een bijkomende inspanning en worden neerleggingskosten verlaagd met 20 EUR. Critici zullen zeggen dat dit slechts een druppel op een hete plaat is, maar het is een druppel niettemin. Samen genomen gaat het om een lastenvermindering van om en bij de 30 miljoen EUR voor onze ondernemingen.

De wetgever geeft hiermee ook uitvoering aan het federaal regeerakkoord van 10 oktober 2014 waarin staat te lezen dat “*de jaarrekeningen [...] elektronisch [zullen] verstuurd kunnen worden, waardoor de publicatiekosten met de helft dalen*”.

**307.** Ten tweede, wat betreft de verplichte neerlegging van de jaarrekening laat de richtlijn toe om de publicatieplicht voor de kleine en, bijgevolg ook voor de micro-ondernemingen, af te schaffen.

Het lichten van deze optie zou betekenen dat voor meer dan 97 procent van de ondernemingen geen financiële gegevens beschikbaar zouden zijn. Dergelijke situatie lijkt niet wenselijk en zou slechts een schijnvermindering van de administratieve lasten impliceren. Noodzakelijke financiële gegevens zullen in dat geval via andere wegen van ondernemingen worden gevraagd, bijvoorbeeld door kredietverstrekkers of in het kader van statistische verplichtingen opgelegd door Eurostat.

**308.** Een derde aspect heeft betrekking op de toegang. Het is immers denkbaar dat ondernemingen hun jaarrekening neerleggen bij de Nationale Bank van België zonder dat die daarom vrij toegankelijk is voor derden.

**309.** Het klassieke argument ten nadele van de vrije toegang tot de jaarrekening houdt verband met de competitiviteit van onze ondernemingen ten aanzien van buitenlandse ondernemingen, in het bijzonder deze uit Duitsland. De algehele publicatie van de jaarrekeningen is immers geen standaardpraktijk in de ons omringende landen en geeft aanleiding tot een informatie-asymmetrie. Buitenlandse ondernemingen hebben, via de website van de balanscentrale, op eenvoudige en snelle wijze toegang tot de financiële staten van onze ondernemingen terwijl het omgekeerde niet mogelijk is.

**310.** Het is correct dat de jaarrekening een bron van informatie is voor buitenlandse ondernemingen. Echter, men mag niet uit het oog verliezen dat de jaarrekening ook voor Belgische ondernemingen bij zuiver binnenlandse transacties een belangrijke bron van informatie vormt. Bij veel ondernemingen is het immers een vaste praktijk om de balanscentrale te consulteren en een blik te werpen op de financiële staat van een potentiële zakenpartner. De publieke toegang afschaffen zou ook aan Belgische

ondernemingen de mogelijkheid ontzeggen om opzoeken te verrichten over de financiële staat van hun Belgische handelspartners.

Wederom dringt zich een afweging op. Ditmaal tussen, enerzijds, de wens tot toegang tot financiële informatie omtrent zakenpartners en, anderzijds, het gebrek aan reciprociteit ten aanzien van buitenlandse ondernemingen. Hierbij is gekozen om het huidige systeem met vrije toegang te behouden en dit inclusief voor de kleine en micro-ondernemingen.

**311.** Net als de sociale partners is de wetgever ervan overtuigd dat de vrije beschikbaarheid van financiële informatie voor onze ondernemingen sterker doorweegt dan het vermeende concurrentiële nadeel.

178

### 11.3. UITDAGINGEN VAN DE OMZETTING: SOCIALE STATUS QUO

**312.** Om historische redenen is in België het boekhoudrecht op een aantal vlakken nauw verbonden met de sociale wetgeving. Door de sociale partners, hierin gevolgd door de wetgever, werd voorgesteld om te focussen op een correcte omzetting van de richtlijn zonder hierbij over te gaan tot een volledige hervorming van de sociale rapporteringsvereisten in ons land. Dergelijke discussies zouden het boekhoudrecht overstijgen en de omzetting van de richtlijn binnen de vooropgestelde termijn in het gedrang brengen.

**313.** De bezorgdheid om het behoud van de sociale rapporteringsvereisten ligt dan ook aan de basis van een aantal constructies die op het eerste gezicht eigenaardig lijken.

**314.** Onderstaande illustraties tonen aan dat het niet steeds eenvoudig is om de sociale status quo te handhaven in het licht van de omzetting. Het gaat daarbij om ad hoc oplossingen die niet kunnen verhullen dat een modernisering van sociale rapporteringsverplichtingen op korte of middellange termijn onvermijdelijk is.

#### 11.3.1. Ondernemingsraad: ondernemingen met meer dan 100 werknemers

**315.** Op grond van het oud artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen worden ondernemingen met meer dan 100 werknemers steeds beschouwd als grote ondernemingen ongeacht of deze de overige (financiële) criteria die gelden voor kleine ondernemingen niet overschrijden. Op basis van de richtlijn kan deze bepaling niet langer overeind blijven.

**316.** Het gevolg hiervan is dat het gemiddeld personeelsbestand op dezelfde hoogte komt als de financiële criteria van netto-omzet en balanstotaal. Ondernemingen met meer dan 100 werknemers kunnen dan ook kleine ondernemingen zijn wanneer ze de drempels inzake netto-omzet en balanstotaal niet overschrijden.

**317.** De situatie waarin een onderneming meer dan 100 werknemers in dienst heeft zonder de financiële criteria van netto-omzet en balanstotaal te overschrijden komt in de praktijk weinig voor. Uit cijfers van de CBN blijkt dat het gaat om 90 ondernemingen.

**318.** Een eerste belangrijk gevolg is dat het in een dergelijke situatie aan ondernemingen met meer dan 100 werknemers voortaan is toegestaan om een verkorte jaarrekening neer te leggen. Belangrijk hierbij is dat bij een jaarrekening opgesteld volgens het verkort schema, enkel de brutomarge dient te worden gepubliceerd in plaats van de omzet.

**319.** Een tweede gevolg houdt verband met de ratio achter de invoering van de drempel van 100 werknemers. Hier wordt de verbinding gemaakt met de sociale wetgeving met betrekking tot de ondernemingsraad. In een vennootschap met ten minste 100 werknemers moet steeds een ondernemingsraad worden ingesteld. Opdat een ondernemingsraad steeds over een jaarrekening opgesteld volgens het volledig schema zou beschikken, werd bepaald dat een overschrijding van de drempel van 100 werknemers tevens tot gevolg heeft dat de onderneming als groot wordt beschouwd en geen verkorte jaarrekening kan opstellen.

**320.** Nu ondernemingen met meer dan 100 werknemers niet langer automatisch groot zijn, zou hierdoor de eigenaardige situatie kunnen ontstaan waarbij, volgens de sociale wetgeving, een jaarrekening opgesteld volgens het volledig schema moet worden meegedeeld aan de ondernemingsraad. Terwijl dezelfde onderneming, volgens nieuw artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen, boekhoudkundig gezien als een kleine onderneming wordt beschouwd en daarom slechts een verkorte jaarrekening dient over te maken aan de algemene vergadering. In dergelijk scenario zouden de aandeelhouders bijgevolg over minder gedetailleerde informatie beschikken dan de ondernemingsraad.

**321.** Om dergelijke informatie-asymmetrie op te vangen wordt eveneens de sociale wetgeving aangepast en overgegaan tot de invoering van een nieuwe mededelingsplicht zodat kleine ondernemingen – in het geval van een ondernemingsraad – steeds een jaarrekening opgesteld volgens het volledig schema, aan de ondernemingsraad dienen mee te delen.

**322.** Voorts dient een jaarrekening die wordt meegedeeld aan de ondernemingsraad steeds te worden meegedeeld aan de algemene vergadering. Op die manier beschikken de werknemersvertegenwoordigers en aandeelhouders steeds over dezelfde informatie.

**323.** Het is belangrijk te onderstrepen dat het slechts gaat om een mededelingsplicht zonder een vennootschapsrechtelijk gevolg ten aanzien van de algemene vergadering. Zo zal noch de algemene vergadering, noch de bedrijfsrevisor zich hoeven uit te spreken omtrent deze jaarrekening opgesteld volgens het volledig schema.

### **11.3.2. Ongewijzigd behoud van de sociale balans**

**324.** Het ongewijzigde behoud van de sociale balans is een van de meer controversiële elementen uit de hervorming. Het zal niet verbazen dat ondernemingen steeds een koele



minnaar zijn geweest van de sociale balans. Het behoud ervan, ook voor de micro's, kunnen we dan ook bezwaarlijk bij de positieve aspecten van een hervorming indelen.

**325.** Zoals reeds besproken, is het op grond van de richtlijn niet langer mogelijk om, voor de kleine ondernemingen, de sociale balans te behouden als onderdeel van de toelichting bij de jaarrekening.

**326.** De CBN heeft zich, als technisch orgaan, onbevoegd verklaard om uitspraak te doen over de opportuniteit om de sociale balans te behouden daar het in essentie om een politieke beslissing gaat.

180

REFORME COMPTABLE ET ENTREPRISE : UN PREMIER BILAN

**327.** Het federaal regeerakkoord uit 2014 stelt hierover dat *“met betrekking tot de jaarrekening het nodig is om regels te voorzien die rekening houden met KMO's en die het only-once principe respecteren, vooral voor aspecten met betrekking tot de sociale balans.”*

**328.** Het CRB-advies verwoordt op zijn beurt het engagement van de sociale partners om de *“technologische mogelijkheden met betrekking tot de sociale balans nader te onderzoeken en in dat kader een maximaal gebruik van gegevens die reeds in andere databanken beschikbaar zijn na te streven, in overeenstemming met het only-once principe.”*

**329.** De wijze om dit technisch te realiseren is gevonden in artikel 100 van het Wetboek van vennootschappen. Dit artikel somt de documenten op die geen deel uitmaken van de jaarrekening maar niettemin samen met deze laatste moeten worden neergelegd. De sociale balans wordt aldus toegevoegd aan de lijst documenten die tezamen met de jaarrekening dienden te worden neergelegd bij de Nationale Bank.

**330.** Ondernemingen kunnen op grond van artikel 100, § 2 van het Wetboek van vennootschappen steeds op vrijwillige basis de informatie uit de sociale balans opnemen in de jaarrekening. Deze nieuwe paragraaf maakt dat voor de ondernemingen die dat wensen, de sociale balans nog steeds kan worden opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening.

**331.** Door de wetgever is echter beslist om de band tussen de jaarrekening en de sociale balans door te knippen voor alle ondernemingen, zowel groot als klein. Deze beslissing, ingegeven door de bezorgdheid om coherentie tussen het verkorte en volledige schema, gaat verder dan strikt noodzakelijk voor een correcte omzetting van de richtlijn – die enkel voor kleine ondernemingen de toelichting harmoniseert – en demonstreert een duidelijke wil om de financiële rapportering van de sociale rapportering te scheiden.

**332.** De recuperatie van de sociale balans via artikel 100 van het Wetboek van vennootschappen deed echter de vraag rijzen naar de timing. Zoals reeds opgemerkt bij de bespreking van het advies van de CRB door de heren DEGROOTE en ASSEZ gaf de vraag van de timing en, in het bijzonder voor de situaties waarbij sprake is van een Comité voor Preventie en Bescherming op het Werk (CPBW), aanleiding tot onduidelijkheid.



**333.** Waar de tekst van artikel 100 van het Wetboek van vennootschappen vroeger sprak over een gelijktijdige neerlegging valt nu te lezen dat de sociale balans “*binnen de dertig dagen nadat de jaarrekening is goedgekeurd en ten laatste zeven maanden na de datum van afsluiting van het boekjaar*” worden neergelegd bij de Nationale Bank.

**334.** Voor werknemersvertegenwoordigers is het echter van belang dat de ondernemingsraad op hetzelfde ogenblik over zowel de financiële als de sociale informatie van de onderneming zou beschikken. Om deze gelijktijdigheid te waarborgen heeft de wetgever verduidelijkt dat bij de jaarrekening die aan de ondernemingsraad of, desgevallend, het CPBW, wordt overgemaakt verplicht de sociale balans dient te worden gevoegd.

**335.** Ten slotte, wat betreft de revisorale controle verduidelijkt artikel 151 van het Wetboek van vennootschappen voortaan dat wanneer een sociale balans aan de ondernemingsraad wordt overgemaakt, de revisor de “*getrouwheid en de volledigheid [moet] certificeren van de economische en financiële inlichtingen die het bestuursorgaan aan de ondernemingsraad verstrekt.*” Hierbij wordt opgemerkt dat, in het geval de sociale balans wordt overgemaakt aan het CPBW, deze ontsnapt aan de revisorale controle.

181

BOEKHOUDHERVORMING EN ONDERNEMING: EEN EERSTE BALANS

#### 11.4. TOEKOMSTPERSPECTIEVEN EN BESLUIT

**336.** Uit de hierboven beschreven positieve en negatieve aspecten van de hervorming kunnen we, ter conclusie, de volgende vier krachtlijnen van de hervorming identificeren.

**337.** Allereerst, is een hervorming van deze omvang zeldzaam in het boekhoudrecht. De omzetting van de richtlijn geeft aanleiding tot een groot aantal wijzigingen. Sommigen daarvan, onder meer de invoering van de categorie van micro-ondernemingen, de verhoging van de drempels voor kleine ondernemingen en groepen van beperkte omvang, de omschakeling van een geconsolideerde naar enkelvoudige berekeningswijze alsook de afschaffing van de publicatie in het Belgisch Staatsblad en de daaraan verbonden kostprijs, betekenen goed nieuws voor de ondernemingen in ons land. Andere elementen, bijvoorbeeld wat betreft de sociale balans, zijn uniek in België en vertegenwoordigen een status quo op het vlak van sociale rapportering.

Dat de wetgever het unaniem advies van de CRB als leidraad heeft genomen bij de omzetting en in grote mate heeft gevolgd valt te verklaren doordat het gevonden akkoord een evenwichtig compromis vormt dat uitgaat van een evolutie, eerder dan een revolutie, van het Belgisch boekhoudrecht.

**338.** In de tweede plaats is duidelijk dat hoewel de richtlijn, in het bijzonder voor kleine ondernemingen, op bepaalde punten een maximale harmonisatie invoert er erg veel opties voor de lidstaten bestaan. Zo identificeert de *Fédération des Experts comptables Européens (FEE)* meer dan 90 opties.

Een goede illustratie van de onvolledige harmonisatie uit de richtlijn vormen de micro-ondernemingen waarbij elke lidstaat à la carte de vrijstellingen en vereenvoudigingen

kan kiezen die hij wenst toe te kennen. De door de richtlijn voorop gestelde doelstelling van harmonisering is dan ook verre van gerealiseerd zodat het boekhoudrecht tot op heden erg nationaal blijft.

**339.** Een derde krachtlijn, die steeds voor ogen moet worden gehouden, is de wens van de sociale partners en de wetgever om de aanpassingen aan het boekhoudrecht te beperken tot wat is vereist voor een correcte omzetting van de richtlijn. De ratio van de richtlijn, i.e. vereenvoudiging van boekhoudregels en een vermindering van de administratieve lasten voor ondernemingen, loopt als een rode draad doorheen het omzettingsproces.

**340.** Tot slot vermindert en vereenvoudigt de hervorming de boekhoudkundige verplichtingen van een groot aantal ondernemingen in ons land. Dit is zonder meer een positieve evolutie. In een toekomstige fase komt het er op aan om de stabiliteit van de boekhoudregels te garanderen zodat ondernemingen en stakeholders zich vertrouwd kunnen maken met de nieuwe regels.

**341.** Echter, een volgende hervorming van het boekhoudrecht kondigt zich reeds aan. De richtlijn 2014/95/EU met betrekking tot niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit, wijzigt de boekhoudrichtlijn en introduceert bijkomende niet-financiële rapporteringsverplichtingen in het jaarrekeningenrecht.

**342.** Onafhankelijk van de wijze waarop deze richtlijn in ons land zal worden omgezet is het van belang dat de eenheid en coherentie van het boekhoudrecht – dat in de eerste plaats betrekking heeft op financiële rapportering – niet in gevaar komen door de niet-financiële rapporteringsverplichtingen.

Zo kan het niet de bedoeling zijn om het boekhoudrecht te instrumentaliseren voor de realisatie van andere beleidsdoelstellingen zoals, bijvoorbeeld inzake *corporate governance*, onder meer door de instelling en uitbreiding van de *country-by-country reporting*-verplichtingen. Dergelijke tendens riskeert immers om de gerealiseerde boekhoudkundige vereenvoudigingen teniet te doen.

De omzetting van de richtlijn niet-financiële informatie en andere Europese projecten doen bovendien geen afbreuk aan de hervormingen die op nationaal vlak op stapel staan zoals bijvoorbeeld de codificering van het boekhoudrecht of de ontwikkeling van een rullingbevoegdheid voor de CBN. Het is duidelijk dat het boekhoudrecht een materie in beweging is en dit in de komende jaren ook zal blijven.