KONINKRIJK BELGIE.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, eerste kamer, de 22e juni 1983 door de Minister van Economische Zaken verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit van "tot wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen", heeft de 13e juli 1983 het volgend advies gegeven :

ROYAUME DE BELGIQUE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, première chambre, saisi par le Ministre des Affaires économiques, le 22 juin 1983 d'une demande d'avis sur un projet d'arrêté royal du "modifiant l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises", a donn le 13 juillet 1983 l'avis suivant :

Het ontwerp van koninklijk besluit strekt er in hoofdzaak toe de bepalingen van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 aan te passen aan de "vierde richtlijn van de Raad" van 25 juli 1978 (Publicatieblad van 14 augustus 1978). Luidens artikel 55 van deze richtlijn dienden de nationale wetgevingen aan de richtlijn te voldoen binnen twee jaar van de kennisgeving van de richtlijn aan de Lid-Staten, onder voorbehoud van het bepaalde in artikel 55-2 van de richtlijn.

De wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen werd evenwel slechts gewijzigd bij de wet van 1 juli 1983 (Staatsblad van 8 juli 1983), zodat het voorliggende ontwerp niet eerder kon worden vastgesteld.

Gelet op de korte termijn die hem is opgelegd, moet de Raad van State zich beperken tot de meest belangrijke opmerkingen.

ALGEMENE OPMERKINGEN.

1. De in het ontwerp gebruikte terminologie stemt niet steeds overeen met de terminologie van de richtlijn, zonder dat de afwijkingen verantwoord worden.

Aldus wordt bijvoorbeeld in het ontwerp (zoals ook in de wet van 1 juli 1983) gebruik gemaakt van de uitdrukking "resultatenrekening", terwijl de richtlijn de uitdrukking "winst- en verliesrekening" gebruikt. Dezelfde opmerking geldt voor de uitdrukking "opbrengsten en kosten", daar waar de richtlijn het heeft over "lasten en baten". Aldus, tenslotte, gebruiken artikel 12 van de wet van 17 juli 1975 en artikel 7, § 2, van het ontwerp de uitdrukking "verkort schema", terwijl

de vierde richtlijn (artikel 11, artikel 47-2) het heeft over een "verkorte balans". In het commentaar bij de artikelen, zal de Raad van State op deze en andere afwijkingen niet terugkomen. Opgemerkt zij evenwel dat dergelijke afwijkingen moeten worden vermeden in een besluit genomen ter voldoening aan een richtlijn, die toch de coördinatie van de nationale wetgevingen nastreeft.

2. Het Verslag aan de Koning is bij bepaalde artikelen vrij summier, terwijl sommige ingevoerde wijzigingen toch een ruimere toelichting zouden vereisen.

3. Ten einde de leesbaarheid van het ontwerp te verhogen, stelt de Raad van State voor het ontwerp in drie hoofdstukken in te delen. Hoofdstuk I zou de wijzigingen aan de tekst van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 kunnen omvatten (artikelen 1 tot 45 van het ontwerp). In hoofdstuk II zouden de wijzigingen aan de bijlagen bij het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 kunnen worden opgenomen (artikelen 46 tot 49 van het ontwerp). In een hoofdstuk III ("Diverse bepalingen") zouden onder meer de regeling van de inwerkingtreding en de overgangsbepalingen kunnen worden opgenomen (artikelen 50 tot 54).

BIJZONDERE OPMERKINGEN.

Aanhef.

Men stelle de eerste aanhaling als volgt :

"Gelet op de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen, inzonderheid op de artikelen 4, zesde lid, en 7, vierde lid, en op de artikelen 10, 11, 2° en 3°, en 12, gewijzigd bij de wet van 1 juli 1983;".

Tussen de eerste en de tweede aanhaling voege men volgende aanhaling in :

.../...

"Gelet op de vierde richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 25 juli 1978 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g), van het Verdrag betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen;".

Artikel 1.

Dit artikel betreft het toepassingsgebied van het ontwerp van besluit. Hierbij zij opgemerkt dat artikel 1 van de wet van 17 juli 1975 bij artikel 1 van de wet van 1 juli 1983 met name in die zin werd gewijzigd dat onder "ondernemingen" ook moeten worden verstaan "de openbare instellingen die een statutaire opdracht vervullen van commerciële, financiële of industriële aard". Hierbij kunnen ook openbare instellingen begrepen zijn die afhangen van een Gemeenschap of een Gewest, zodat de vraag rijst of de Koning nog bevoegd is om, wat die openbare instellingen betreft, de in het ontwerp opgenomen bepalingen vast te stellen. Het blijkt evenwel dat de artikelen 18 tot 22 van de wet van 17 juli 1975, die de rechtsgrond vormt voor het ontwerp van besluit, wijzigingen aanbrengen aan het Wetboek van Koophandel, waarbij met name uitdrukkelijk verwezen wordt naar hoofdstuk I van voornoemde wet van 17 juli 1975. Het is dan ook duidelijk dat de regeling vervat in het voornoemde hoofdstuk I deel uitmaakt van het Wetboek van Koophandel en dat derhalve de uitvoering van die regeling uitsluitend binnen de bevoegdheid van de Koning valt.

In het 1° schrappe men de komma na de woorden "commanditaire vennootschappen".

Het 2° is in wezen overbodig, vermits in deze uitzondering reeds wordt voorzien bij artikel 16, § 1, van de wet van 17 juli 1975. Een toelichting in het Verslag aan de Koning zou hier volstaan.

.../...

Bij het 3° verstrekt het Verslag aan de Koning praktisch geen toelichting, hoewel de strekking en de toedracht van deze bepaling niet vanzelfsprekend zijn. Hierop wordt teruggekomen in het kommentaar bij artikel 37 van het ontwerp.

In plaats van "behoudens hetgeen is bepaald ..." schrijve men : "onder voorbehoud van het bepaalde ... ".

Artikel 3.

Deze bepaling legt het belangrijk principe vast dat de jaarrekening een "getrouw beeld" moet geven van het vermogen, de financiële positie en de resultaten van de onderneming.

Deze bepaling stemt in wezen overeen met het voorschrift van artikel 2-3 van de vierde richtlijn (met dien verstande dat aldaar sprake is van "het resultaat", en niet van "de resultaten", zoals in het ontwerp). Het criterium van het "getrouw beeld" vervult een centrale rol in de vierde richtlijn.

In het ontwerp van besluit wordt dit principe evenwel aangevuld met de oorspronkelijke tekst van artikel 3 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976. Uit de samenloop van de twee leden kan men afleiden dat de inhoud van het tweede lid een omschrijving is van het in het eerste lid gehanteerde begrip van het "getrouw beeld". Dit kan tot verwarring aanleiding geven, temeer daar het bepaalde van het tweede lid niet overeenstemt met enige bepaling van de vierde richtlijn.

Wellicht ware het verkieslijk zich te beperken - zoals de vierde richtlijn - tot het criterium van het "getrouw beeld", in welk geval de inhoud van het tweede lid van het ontwerp, uitsluitend als toelichting, in het Verslag aan de Koning zou worden opgenomen.

Artikel 4.

Deze bepaling, die in wezen overeenstemt met artikel 2-4 van de vierde richtlijn, ware beter als volgt gesteld :

"Wanneer de toepassing van de bepalingen van dit besluit niet voldoende is om het in artikel 3 bedoelde getrouwe beeld te geven, moeten aanvullende inlichtingen worden verstrekt in de toelichting".

Artikel 7.

De Nederlandse en de Franse tekst van § 3 zijn niet volledig in overeenstemming.

De Nederlandse tekst wordt beter als volgt geredigeerd :

"§ 3. De posten van de in §§ 1 en 2 bedoelde balans en resultatenrekening, alsmede de vermeldingen van de in deze paragrafen bedoelde toelichting mogen worden weggelaten wanneer deze zonder voorwerp zijn voor het betrokken boekjaar; wanneer voor deze posten en vermeldingen de bedragen van het voorafgaande boekjaar moeten worden vermeld, mogen ze slechts worden weggelaten wanneer ze ook voor dat boekjaar zonder voorwerp zijn".

Artikel 10.

In tegenstelling met wat in het Verslag aan de Koning staat, is de bepaling van het begrip "voorzieningen voor risico's en kosten" niet in overeenstemming met de vierde richtlijn. Luidens artikel 20 van de richtlijn beogen voorzieningen ook een dekking te vormen voor verliezen of verplichtingen die op de balansdatum als waarschijnlijk of vaststaand worden beschouwd doch waarvan niet bekend is in welke omvang en wanneer zij zullen ontstaan.

.../...

Volgens de Belgische regeling worden onder de schulden van het boekjaar begrepen, de te betalen kosten waarvoor bij het afsluiten van het boekjaar nog geen titel bestaat maar die naar hun bedrag bepaald of nauwkeurig bepaalbaar zijn (hoofdstuk III "Omschrijving van de rubrieken" VIII en IX).

Waar artikel 2-6 van de vierde richtlijn bepaalt dat de Lid-Staten kunnen toestaan of verlangen dat in de jaarrekening "meer" inlichtingen worden verschaft dan bedoelde richtlijn vereist, verlangt deze bepaling van het ontwerp blijkbaar "minder" dan de richtlijn, zonder dat het Verslag aan de Koning voor deze afwijking ten aanzien van de richtlijn enige toelichting of rechtsgrond verstrekt.

Bovendien is het de Raad van State niet duidelijk waarom in het tweede lid van het nieuw artikel 13 niet de tekst is overgenomen van de duidelijke bepaling van artikel 20-3 van de vierde richtlijn.

Artikel 11.

Waar deze bepaling klaarblijkelijk beoogt ten dele uitvoering te geven aan artikel 2-5 van de vierde richtlijn, is het de Raad van State niet duidelijk waarom in het ontwerp sprake is van "het vermogen, de financiële positie of de resultaten van de onderneming", terwijl artikel 2-5 van de richtlijn het heeft over "het vermogen, de financiële positie en het resultaat".

Hierbij zij opgemerkt dat in artikel 3 van het ontwerp terecht het voegwoord "en" in plaats van "of" wordt gebruikt.

.../...

Artikel 13.

Het is de Raad van State niet duidelijk waarom in het eerste lid niet in wezen de tekst is overgenomen van de eerste zin van artikel 2-5 van de vierde richtlijn, die uitdrukkelijk melding maakt van het criterium van het "getrouwe beeld".

Alleszins vervange men "strijdig is met het voorschrift van artikel 3" door "niet voldoende is voor het bepaalde in artikel 3".

In het derde lid wordt afgeweken van artikel 2-5 van de vierde richtlijn, waar immers ook sprake is van de invloed op de financiële positie (van de onderneming).

Artikel 14.

In het 2° stemt de Nederlandse tekst ("het cijfermatig bepalen van ...") niet overeen met de Franse ("l'estimation").

Het 3° beoogt klaarblijkelijk uitvoering te geven aan artikel 43 (11 en 12) van de vierde richtlijn, welke bepaling evenwel merkelijk duidelijker is dan de tekst van het ontwerp.

De uitdrukking "andere sociale voordelen" is alleszins fout, en stoelt wellicht op een verkeerde vertaling van de Franse tekst.

.../...

Artikel 17.

Luidens artikel 35-4 van de vierde richtlijn mag de rente op vreemd vermogen dat wordt gebruikt voor de financiering van de produktie van vaste activa in de vervaardigingskosten worden opgenomen.

Luidens artikel 17-3° van het ontwerp is dat in beginsel niet mogelijk. De intercalaire intresten mogen wel onder de oprichtingskosten gebracht worden. Dit geeft uiteindelijk een grotere bescherming aan derden omdat de oprichtingskosten versneld moeten worden afgeschreven en volgens de aan de gang zijnde wijziging van de vennootschapswetgeving in mindering gebracht moeten worden van de uitkeerbare winst.

Dergelijke strengere regeling is toelaatbaar op grond van artikel 2-6 van de vierde richtlijn.

Artikel 18.

In de Franse tekst van het derde lid schrijve men "La valeur d'apport ..." in plaats van "Elle ...".

Artikel 19 (2°).

Onder bepaalde voorwaarden wordt de mogelijkheid opgenomen om herstructureringskosten onder de oprichtingskosten te boeken. Gelet op het precaire karakter van vele herstructureringsplannen voor bedrijven in moeilijkheden rijst de vraag of dergelijke mogelijkheid wel te verzoenen is met het bepaalde in het nieuwe artikel 3 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976, namelijk dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, de financiële positie en de resultaten van de onderneming.

In de vierde richtlijn is een gelijkaardige activeringsmogelijkheid niet uitdrukkelijk opgenomen. In artikel 9 van de richtlijn wordt voor de bepaling van "kosten van oprichting en uitbreiding" weliswaar verwezen naar het nationale recht. Herstructureringskosten kunnen daar dus desgevallend onder begrepen worden onder voorbehoud evenwel van de algemene verplichtingen van het "getrouw beeld", zoals bepaald in artikel 3 van het ontwerp.

Vermits een zodanige regeling een aanzienlijke betekenis heeft voor de belangen van derden - als bedoeld in artikel 54-3-g) van het E.E.G.-verdrag, hetwelk de rechtsgrond is van de vierde richtlijn - verdient het aanbeveling dat deze afwijking nader wordt toegelicht en verantwoord in het Verslag aan de Koning.

Artikel 23.

§ 2. Vermits zowel op het actief als op het passief van de balans "overlopende rekeningen" voorkomen, moet in de tekst van het nieuwe artikel 27bis gespecificeerd worden dat het gaat over een boeking "onder de overlopende rekeningen van het passief".

§ 4. Men vervange "per analogie" door "op overeenkomstige wijze".

.../...

Artikel 24.

Het nieuw vierde lid in § 2 van artikel 28 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 voorziet in een mogelijke afschrijving over meer dan vijf jaar en in een verantwoording van zodanige afschrijving in de toelichting.

Deze bepaling strookt niet met artikel 37 van de vierde richtlijn, in zoverre zij een algemene afwijking toestaat, terwijl bedoeld artikel 37 afwijkingen slechts toestaat in "uitzonderingsgevallen".

Artikel 29.

In de vierde richtlijn is sprake van een "herwaarderingsreserve" (zie onder meer artikel 33). In het Belgisch uitvoeringsbesluit wordt de term "herwaarderingsmeerwaarden" gebruikt. De regeling blijkt evenwel inhoudelijk in overeenstemming met de vierde richtlijn. Volgens de gemachtigde van de Regering heeft men geopteerd voor de term "herwaarderingsmeerwaarden" omdat in België het begrip reserve verbonden wordt aan winst. In casu betreft het evenwel geen winst maar een in beginsel niet gerealiseerde meerwaarde die tot uitdrukking gebracht wordt in de balans.

Artikelen 33, 34 en 35.

De jaarrekening waarvan de neerlegging bij de wet is voorgeschreven, moet uiteraard niet alleen opgesteld worden overeenkomstig de hoofdstukken I en II van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 maar ook overeenkomstig hoofdstuk IV.

Ingevolge de opheffing van de artikelen 38 en 39 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 bevat hoofdstuk III nog slechts artikel 37 dat verwijst naar de hoofdstukken I, II (en IV). De jaarrekeningen die moeten neergelegd worden zullen dus enkel voor wat in het tweede lid van het nieuwe artikel 37 bepaald is (uitdrukking in franken of in duizend franken) verschillen van de interne jaarrekening die moet opgemaakt worden. Wetgevingstechnisch en voor de hanteerbaarheid van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 is het aangewezen het bepaalde in artikel 37, tweede lid, voor de neer te leggen jaarrekening over te brengen naar een nieuw derde lid van artikel 2 en in de artikelen 2 en 4 te specificeren dat zowel de interne jaarrekening als de neer te leggen jaarrekening bedoeld zijn door verwijzing niet alleen naar artikel 7 maar ook naar artikel 10 van de wet van 17 juli 1975. Hoofdstuk III van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 zou aldus kunnen opgeheven worden.

Artikel 36.

De inleidende zin van het tweede lid ("Indien de onderneming ...") is in zoverre onduidelijk dat verwezen wordt naar "het continuïteitsbeginsel, bedoeld in artikel 15, derde lid", terwijl in laatstbedoelde bepaling het continuïteitsbeginsel als zodanig niet uitdrukkelijk wordt vermeld. Een nadere toelichting in het Verslag aan de Koning ware wenselijk : de waarderingsregels moeten worden aangepast zodra een onderneming haar bedrijf stopzet, of zodra vaststaat dat, met name ter bescherming van de belangen van derden, de toepassing van het continuïteitsbeginsel niet meer verantwoord is.

.../...

Artikel 37.

Ten einde al te veelvuldige verwijzingen in cascadevorm te vermijden, vervange men "De verzekeringsondernemingen die niet worden bedoeld bij artikel 16, § 2, tweede lid, van de wet van 17 juli 1975" door "De verzekeringsondernemingen die geen toelating behoeven met toepassing van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen".

Luidens door de gemachtigde ambtenaar verstrekte inlichtingen zijn de verzekeringsondernemingen die niet bedoeld zijn bij artikel 16, § 2, tweede lid, van de wet van 17 juli 1975, die ondernemingen die niet door de Koning werden toegelaten op grond van de wetgeving betreffende de controle op de verzekeringsondernemingen.

Wat de definitief uitgesloten ondernemingen betreft, blijkt uit artikel 2, § 2, van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen dat deze wet niet van toepassing is op

- de maatschappijen van onderlinge bijstand erkend overeenkomstig de wet van 23 juni 1894;

- de gemeenschappelijke fondsen, private ondernemingen met vaste premies, openbare instellingen, wat betreft de verrichtingen bedoeld (a) door de arbeidsongevallenwet van 10 april 1971, en (b) bij de wetten betreffende de rust- en overlevingspensioenen van arbeiders, bedienden, mijnwerkers, zeelieden en zelfstandigen.

Al deze ondernemingen zijn thans niet rechtstreeks bedoeld door artikel 1 van de wet van 17 juli 1975 zodat het nieuw artikel 41 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 geen toepassing vindt.

.../...

Inzake voorlopig uitgesloten ondernemingen voorziet artikel 2, § 3, van de wet van 9 juli 1975 in een uitgestelde inwerkingtreding ten aanzien van een aantal specifieke verzekeringsondernemingen of categorieën verzekeringsondernemingen. Tot nog toe heeft de Koning slechts in één geval (A.S.L.K.) gebruik gemaakt van zijn bevoegdheid om de in § 3 bedoelde verzekeringsondernemingen aan de wet van 9 juli 1975 te onderwerpen.

Naar aan de Raad van State is meegedeeld, zouden slechts volgende verzekeringsondernemingen bedoeld in artikel 2, § 3, 1° en 2°, van de wet van 9 juli 1975, rechtstreeks onder de toepassing van de wet van 17 juli 1975 kunnen vallen :

- de coöperatieve vennootschappen die hun bedrijvigheid beperken tot de gemeente waar hun maatschappelijke zetel is gevestigd of tot die gemeente en de omliggende gemeenten;

- de openbare instellingen die verzekeringsverrichtingen doen (bijvoorbeeld de Nationale Delcrederedienst), met uitsluiting evenwel van de A.S.L.K. die toegelaten werd.

Voor deze ondernemingen zou dus principieel het nieuw artikel 41 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 gelden.

Artikel 46.

Dit artikel strekt ertoe in de bijlage van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 hoofdstuk I te vervangen door twee nieuwe hoofdstukken. Bij die vervanging zijn de volgende opmerkingen te maken :

.../...

HOOFDSTUK I - Afdeling 3 - Vermeldingen op te nemen in de toelichting.

A. XIX. Deze bepaling luidt als volgt :

"De volgende gegevens over bestuurders en zaakvoerders :

- het bedrag per einde van het boekjaar van de vorderingen van de onderneming op bestuurders en zaakvoerders, alsmede de in hun voordeel toegestane waarborgen en de andere betekenisvolle verplichtingen aangegaan in hun voordeel, met vermelding van de belangrijkste voorwaarden inzake deze vorderingen, waarborgen en verplichtingen;

- het bedrag van de rechtstreekse en onrechtstreekse bezoldigingen en van de ten laste van de resultatenrekening toegekende pensioenen, respectievelijk aan bestuurders en zaakvoerders en aan oud-bestuurders en zaakvoerders, voor zover deze vermelding niet uitsluitend of hoofdzakelijk betrekking heeft op de toestand van een enkel identificeerbaar persoon".

Deze bepaling stemt niet geheel overeen met het als volgt luidend voorschrift van artikel 43, nrs 12 en 13, van de vierde richtlijn :

"12) het bedrag van de bezoldigingen die voor het boekjaar aan de leden van de bestuurs-, leidinggevende en toezichthoudende organen, uit hoofde van hun werkzaamheden zijn toegekend, alsmede de pensioenen die zijn ingegaan en pensioenverplichtingen die zijn aangegaan met betrekking tot leden van die organen. Deze gegevens moeten door middel van een totaalbedrag voor elke genoemde groep worden verstrekt;

13) het bedrag van de aan leden van de bestuurs-, leidinggevende en toezichthoudende organen verleende voorschotten en kredieten, met vermelding van de intrestvoet, de belangrijkste voorwaarden en de eventueel afgeloste bedragen, alsmede de ten behoeve van de betrokken personen aangegane garantieverplichtingen van welke aard ook. Deze gegevens moeten door middel van een totaalbedrag voor elke genoemde groep worden verstrekt".

.../...

Mutatis mutandis geldt deze opmerking ook voor de gelijke tekst inzake de toelichting bij de balans in verkorte vorm.

B. XX.

Deze bepaling luidt als volgt :

"In voorkomend geval, vermelding van het voorwerp van een door de Minister van Economische Zaken, met toepassing van artikel 15 van de wet van 17 juli 1975, verleende afwijking".

In zijn advies bij de wet van 17 juli 1975 heeft de Raad van State voorbehoud gemaakt bij de bevoegdheid die bij artikel 15 van de wet naargelang de grootte van de onderneming aan de Minister van Economische Zaken of aan de Minister van Middenstand wordt verleend om aan individueel aangewezen ondernemingen toelating te geven dat wordt afgeweken van de verordeningen die op grond van de wet door de Koning zijn vastgesteld. In de toelichting bij de balans en resultatenrekening wordt nu de vermelding van het voorwerp van de door de Minister van Economische Zaken gegeven afwijking verplicht gesteld.

Alleszins moet artikel 15 van de wet van 17 juli 1975 uitgelegd en toegepast worden in overeenstemming met de vierde richtlijn (inzonderheid de artikelen 45-1-b en 45-2).

Een ministeriële toelating op grond van artikel 15 om in de toelichting geen melding te maken van het voorwerp van een verkregen afwijking, zou aanleiding kunnen geven tot een verkeerde interpretatie van de jaarrekening. Op basis van artikel 15 mag derhalve geen toelating worden verleend een afwijking niet op te nemen in de toelichting.

Alleszins schrappe men de woorden "in voorkomend geval".

Mutatis mutandis geldt deze opmerking ook voor de gelijke tekst inzake de toelichting bij de balans in verkorte vorm.

Artikel 48-2°.

De voorgenomen wijziging in b) van het eerste lid en in het derde lid beoogt de toevoeging van "soortgelijke rechten" aan de bestaande opsomming. Verder in hetzelfde derde lid wordt het woord "merken" gevolgd door "en andere gelijkaardige rechten". Aangezien de vaagheid van de gebruikte termen reeds tot interpretatiegeschillen kan leiden, is terminologische eenheid ten zeerste wenselijk.

Artikel 52.

Om het juiste toepassingsgebied van dit artikel te kennen zou men op de hoogte dienen te zijn van de inhoud van artikel 39 van het besluit van 8 oktober 1976 zoals het bestond vooraleer het door het voorliggend besluit werd gewijzigd. Wetgevingstechnisch en met het oog op de klaarheid van de tekst ware het wenselijk de vijf voorheen opgenoemde criteria in de tekst van dit artikel 52 op te nemen. Men schrijve overigens "artikel 35 van dit besluit" in plaats van "artikel 31".

L'arrêté royal en projet a principalement pour objet d'adapter les dispositions de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 à la "quatrième directive du Conseil" du 25 juillet 1978 (Journal officiel du 14 août 1978). Aux termes de l'article 55 de cette directive, les législations nationales devaient se conformer à la directive dans un délai de deux ans à compter de sa notification aux Etats membres, sous réserve de la disposition de l'article 55-2 de la directive.

La loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises n'a toutefois été modifiée que récemment, notamment par la loi du 1er juillet 1983 (Moniteur belge du 8 juillet 1983), de sorte que le présent projet n'a pu être établi avant cette date.

Eu égard au bref délai qui lui a été imparti, le Conseil d'Etat doit limiter son avis aux observations les plus importantes.

OBSERVATIONS GENERALES.

1. La terminologie employée par le projet s'écarte sur certains points de celle de la directive, sans que ces divergences soient justifiées.

Ainsi, par exemple, le projet (comme la loi du 1er juillet 1983) utilise-t-il l'expression "compte de résultats", alors que la directive emploie l'expression "compte de profits et pertes". Une observation analogue s'applique à l'expression néerlandaise "opbrengsten en kosten" : dans la directive il est question de "lasten en baten". Enfin, l'article 12 de la loi du 17 juillet 1975 et l'article 7, § 2, du projet, emploient l'expression "schéma abrégé", alors que la quatrième directive (article 11, article 47-2) parle de "bilan abrégé". Dans le commentaire des articles, le Conseil d'Etat ne reviendra plus sur ces

.../...

discordances ni sur d'autres. Il y a lieu d'observer toutefois que de telles discordances doivent être évitées dans un arrêté qui est établi en vue de la mise en oeuvre d'une directive qui a précisément pour objectif de coordonner les législations nationales.

2. Le Rapport au Roi est fort sommaire en ce qui concerne certains articles, alors que les modifications qu'ils apportent mériteraient souvent un commentaire plus ample.

3. Afin d'améliorer la lisibilité du projet, le Conseil d'Etat propose de diviser celui-ci en trois chapitres. Le chapitre Ier pourrait comporter les modifications qui sont apportées au texte de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 (articles 1er à 45 du projet), le chapitre II, celles qui sont apportées aux annexes de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 (articles 46 à 49 du projet). Le chapitre III ("Dispositions diverses") comprendrait entre autres la disposition d'entrée en vigueur et les dispositions transitoires (articles 50 à 54).

OBSERVATIONS PARTICULIERES.

Préambule.

Le premier référant sera rédigé comme suit :

"Vu la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, notamment les articles 4, alinéa 6, et 7, alinéa 4, et les articles 10, 11, 2° et 3°, et 12, modifiés par la loi du 1er juillet 1983;".

.../...

Entre le premier et le deuxième référant, il y a lieu d'insérer le texte suivant :

"Vu la quatrième directive du Conseil des Communautés européennes du 25 juillet 1978 fondée sur l'article 54, alinéa 3, sous g) du Traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés;".

Article 1er.

Cet article concerne le champ d'application de l'arrêté en projet. Il est à remarquer, à cet égard, que l'article 1er de la loi du 17 juillet 1975 a été modifié par l'article 1er de la loi du 1er juillet 1983 en ce sens, notamment, qu'il faut également entendre par "entreprises" "les organismes publics qui exercent une mission statutaire à caractère commercial, financier ou industriel". Cette catégorie pouvant aussi comprendre des organismes publics qui dépendent d'une Communauté ou d'une Région, la question se pose de savoir si le Roi est encore compétent pour établir, en ce qui concerne ces organismes publics, les dispositions portées par le projet. Il apparaît toutefois que les articles 18 à 22 de la loi du 17 juillet 1975, qui constituent le fondement légal de l'arrêté en projet, apportent des modifications au Code de commerce, dans lesquelles il est fait expressément référence, notamment, au chapitre Ier de la loi du 17 juillet 1975 précitée. Il est clair, dès lors, que les dispositions du chapitre Ier précité font partie du Code de commerce et que, par suite, leur exécution relève exclusivement de la compétence du Roi.

Dans le 1°, on supprimera la virgule après les mots "ou en commandite simple".

.../...

Le 2° est en fait superflu, l'exception étant déjà prévue par l'article 16, § 1er, de la loi du 17 juillet 1975. Un commentaire dans le Rapport au Roi suffirait.

Le Rapport au Roi ne donne pratiquement aucune explication en ce qui concerne le 3°, alors que l'objet et la portée de cette disposition ne sont pas évidents. On reviendra sur ce point à l'occasion de l'examen de l'article 37 du projet.

On écrira "sous réserve de la disposition ..." au lieu de "sous réserve de l'application ...".

Article 3.

Cette disposition consacre le principe important selon lequel les comptes annuels doivent donner "une image fidèle" du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de l'entreprise.

Cette disposition correspond en substance au prescrit de l'article 2-3 de la quatrième directive (à cette différence près que le texte néerlandais de la directive dit : "het resultaat" et non "de resultaten", comme le fait le projet). Le critère de l'"image fidèle" joue un rôle essentiel dans la quatrième directive.

Dans le projet d'arrêté, ce principe est toutefois complété par le texte originel de l'article 3 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976. De la combinaison des deux alinéas, on peut inférer que le contenu de l'alinéa 2 est une définition de la notion de l'"image fidèle", employée à l'alinéa 1er. Ceci peut prêter à confusion, d'autant plus que la disposition de l'alinéa 2 ne correspond à aucune disposition de la quatrième directive.

.../...

Il serait sans doute préférable de se limiter - comme le fait la quatrième directive - au critère de l'"image fidèle", le contenu de l'alinéa 2 en projet pouvant alors être repris dans le Rapport au Roi, au seul titre de commentaire.

Article 4.

Cette disposition, qui correspond en substance à l'article 2-4 de la quatrième directive, gagnerait à être rédigée comme suit :

"Lorsque l'application des dispositions du présent arrêté ne suffit pas pour donner l'image fidèle visée à l'article 3, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe".

Article 7.

La concordance entre les versions française et néerlandaise du paragraphe 3 n'est pas parfaite.

Le texte néerlandais gagnerait à être rédigé comme suit :

"§ 3. De posten van de in §§ 1 en 2 bedoelde balans en resultatenrekening, alsmede de vermeldingen van de in deze paragrafen bedoelde toelichting mogen worden weggelaten wanneer deze zonder voorwerp zijn voor het betrokken boekjaar; wanneer voor deze posten en vermeldingen de bedragen van het voorafgaande boekjaar moeten worden vermeld, mogen ze slechts worden weggelaten wanneer ze ook voor dat boekjaar zonder vooorwerp zijn".

.../...

Article 10.

Contrairement à ce qu'affirme le Rapport au Roi, la définition de la notion de "provisions pour risques et charges" n'est pas conforme à la quatrième directive. Aux termes de l'article 20 de la directive, les provisions ont pour objet de couvrir des pertes ou dettes qui, à la date de clôture du bilan, sont ou probables ou certaines mais indéterminées quant à leur montant et à la date de leur survenance.

Selon la réglementation belge, les dettes de l'exercice comprennent les charges à payer pour lesquelles il n'existe pas encore de titre à la date de clôture du bilan mais dont le montant est déterminé ou susceptible d'être estimé avec précision (chapitre III "Définition des rubriques" VIII et IX").

Alors que l'article 2-6 de la quatrième directive dispose que les Etats membres peuvent autoriser ou exiger la divulgation dans les comptes annuels d'autres informations "en plus" de celles dont la divulgation est exigée par cette directive, la disposition du projet exige apparemment "moins" que la directive sans que le Rapport au Roi ne s'explique concernant cet écart par rapport à la directive, ni n'indique de fondement légal qui puisse le justifier.

Par ailleurs, le Conseil d'Etat n'aperçoit pas pourquoi l'alinéa 2 du nouvel article 13 n'a pas repris le texte de la disposition, claire et nette de l'article 20-3 de la quatrième directive.

Article 11.

Alors que cette disposition vise manifestement à la mise en oeuvre partielle de l'article 2-5 de la quatrième directive, il n'apparaît pas clairement au Conseil d'Etat pourquoi

.../...

le projet parle de "patrimoine, situation financière ou résultats de l'entreprise" alors que la directive dit : "le patrimoine, la situation finanicère et les résultats".

On observera, à cet égard, que l'article 3 du projet emploie à juste titre la locution conjonctive "ainsi que" au lieu de la conjonction "ou".

Article 13.

Il n'apparaît pas clairement pourquoi l'alinéa 1er n'a pas repris en substance le texte de la première phrase de l'article 2-5 de la quatrième directive, qui mentionne expressément le critère de l'"image fidèle".

Il convient en tout cas de remplacer les mots "ne conduirait pas au respect du prescrit de l'article 3" par les mots "ne suffirait pas pour satisfaire au prescrit de l'article 3".

L'alinéa 3 s'écarte de l'article 2-5 de la quatrième directive, qui fait également état de l'influence sur la situation financière (de l'entreprise)

Article 14.

Au 2°, il y a discordance entre le texte néerlandais ("het cijfermatig bepalen van ...") et le texte français ("l'estimation").

Le 3° a manifestement pour objet de mettre en oeuvre l'article 43 (11 et 12) de la quatrième directive, disposition qui est cependant beaucoup plus claire que le texte du projet.

.../...

L'expression néerlandaise "andere sociale voordelen" est en tout cas incorrecte et procède sans doute d'une traduction erronée du texte français.

Article 17.

Aux termes de l'article 35-4 de la quatrième directive, l'inclusion dans le coût de revient des intérêts sur les capitaux empruntés pour financer la fabrication d'immobilisations est permise.

Selon l'article 17, 3°, du projet, cette inclusion n'est pas possible en principe. Les intérêts intercalaires peuvent cependant être inclus dans les frais d'établissement. Finalement, une plus grande protection est ainsi assurée aux tiers puisque les frais d'établissement doivent être amortis plus rapidement et qu'ils doivent, selon la modification en cours de la législation sur les sociétés, être déduits du bénéfice distribuable.

Ce régime plus sévère est admissible en vertu de l'article 2-6 de la quatrième directive.

Article 18.

A l'alinéa 3, il y a lieu d'écrire "La valeur d'apport ..." au lieu de "Elle".

.../...

Article 19, 2°.

Le projet ouvre la possibilité, dans certaines conditions, de passer les charges de restructuration aux frais d'établissement. Eu égard au caractère précaire que présentent de nombreux plans de restructuration d'entreprises en difficulté, on peut se demander si cette faculté se concilie bien avec la disposition du nouvel article 3 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 selon laquelle les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de l'entreprise.

La quatrième directive ne prévoit pas expressément pareille possibilité de porter ces charges à l'actif. Il est vrai que, pour la définition des "frais d'établissement", l'article 9 de la directive renvoie à la législation nationale. Les charges de restructuration peuvent donc, à la rigueur, y être comprises sous réserve toutefois de l'obligation générale de donner une "image fidèle", prévue par l'article 3 du projet.

Une règle de cette nature revêtant une importance considérable pour les intérêts des tiers - au sens de l'article 54-3-g) du Traité C.E.E., qui constitue le fondement légal de la quatrième directive - il est recommandé de commenter et de justifier plus amplement cette dérogation dans le Rapport au Roi.

Article 23.

§ 2. Etant donné qu'il y a des "comptes de régularisation" aussi bien à l'actif qu'au passif du bilan, il convient de spécifier dans le texte du nouvel article 27bis qu'il s'agit d'une inscription "en comptes de régularisation du passif".

.../...

§ 4. On écrira "sont d'application analogue" et "appliqué de manière analogue" plutôt que "par analogie".

Article 24.

Le nouvel alinéa 4 du paragraphe 2 de l'article 28 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 prévoit un amortissement pouvant être réparti sur une durée supérieure à cinq ans et la justification de cet amortissement dans l'annexe.

Cette disposition n'est pas conforme à l'article 37 de la quatrième directive en ce qu'elle accorde une dérogation générale alors que ledit article 37 n'autorise de dérogations que "pour des cas exceptionnels".

Article 29.

Il est question dans la quatrième directive d'une "réserve de réévaluation" (voir notamment l'article 33). L'arrêté belge d'exécution utilise l'expression "plus-values de réévaluation". Du point de vue de son contenu, la disposition paraît toutefois en concordance avec la quatrième directive. Selon le délégué du Gouvernement, on a opté pour l'expression "plus-values de réévaluation" parce qu'en Belgique la notion de réserve est associée à celle de bénéfice. Il ne s'agit pas en l'occurrence d'un bénéfice mais d'une plus-value en principe non réalisée qui est exprimée dans le bilan.

Articles 33, 34 et 35.

Les comptes annuels dont la loi prescrit le dépôt doivent évidemment être établis non seulement conformément aux chapitres Ier et II de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 mais aussi en respectant les dispositions du chapitre IV.

Par suite de l'abrogation des articles 38 et 39 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, le chapitre III ne comporte plus que le seul article 37, qui renvoie aux chapitres Ier, II (et IV). Les comptes annuels qui doivent être déposés ne différeront donc des comptes annuels internes à établir, qu'en ce qui concerne la disposition de l'alinéa 2 du nouvel article 37 (libellé en francs ou en milliers de francs). Du point de vue de la technique législative et afin de rendre la consultation de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, plus aisée, il est indiqué d'insérer la disposition de l'article 37, alinéa 2, relative aux comptes annuels à déposer, dans l'article 2, sous la forme d'un nouvel alinéa et de spécifier aux articles 2 et 4 que sont visés tant les comptes annuels internes que les comptes annuels à déposer, en faisant référence non seulement à l'article 7 mais aussi à l'article 10 de la loi du 17 juillet 1975. Le chapitre III de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 pourrait ainsi être abrogé.

Article 36.

Dans le texte néerlandais, la phrase introductive de l'alinéa 2 ("Indien de onderneming") manque de précision en ce sens qu'elle fait référence au "continuïteitsbeginsel, bedoeld in artikel 15, derde lid", alors que dans le texte néerlandais de cette dernière disposition, ce "continuïteitsbeginsel" (dans le texte français :"perspective de continuité") n'est pas mentionné de manière expresse. De plus amples explications dans le Rapport au Roi seraient souhaitables : les règles d'évaluation doivent être adaptées dès qu'une entreprise cesse ses activités ou dès qu'il est établi qu'en vue notamment de la protection des intérêts des tiers, l'application du principe de continuité ne se justifie plus.

.../...

Article 37.

Afin d'éviter de trop nombreuses références en cascade, il est souhaitable de remplacer les mots "Les entreprises d'assurances autres que celles visées à l'article 16, § 2, alinéa 2, de la loi du 17 juillet 1975" par les mots : "Les entreprises d'assurances qui ne doivent pas être agréées en application de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances".

Selon les renseignements fournis par le fonctionnaire délégué, les entreprises non visées à l'article 16, § 2, alinéa 2, de la loi du 17 juillet 1975 sont celles qui n'ont pas été agréées par le Roi sur base de la législation concernant le contrôle des entreprises d'assurances.

Quant aux entreprises définitivement exclues, il résulte de l'article 2, § 2, de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances que cette loi n'est pas applicable :

- aux sociétés mutualistes reconnues conformément à la loi du 23 juin 1894;

- aux caisses communes, entreprises privées à primes fixes, institutions publiques pour ce qui concerne les opérations visées (a) par la loi du 10 avril 1971 sur les accidents du travail et (b) par les lois relatives aux régimes de retraite et de survie des ouvriers, des employés, des ouvriers mineurs, des marins et des travailleurs indépendants.

.../...

Toutes ces entreprises ne sont pas, à l'heure actuelle, visées directement par l'article 1er de la loi du 17 juillet 1975, de sorte que le nouvel article 41 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 ne trouve pas à s'y appliquer.

En ce qui concerne les entreprises exclues provisoirement, l'article 2, § 3, de la loi du 9 juillet 1975 prévoit une mise en vigueur différée de cette loi à l'égard de certaines entreprises spécifiques d'assurances ou de certaines catégories d'entreprises d'assurances. Jusqu'à présent, le Roi n'a fait usage de son pouvoir de soumettre les entreprises d'assurances visées à l'article 2, § 3 à la loi du 9 juillet 1975 que dans un seul cas, celui de la C.G.E.R.

Selon les renseignements communiqués au Conseil d'Etat, seules les entreprises suivantes, visées à l'article 2, § 3, 1° et 2°, de la loi du 9 juillet 1975 pourraient tomber directement sous l'application de la loi du 17 juillet 1975 :

- les sociétés coopératives qui restreignent leur activité à la commune de leur siège social ou à cette commune et aux communes voisines

- les institutions publiques qui font des opérations d'assurance (par exemple, l'office national de Ducroire), à l'exclusion toutefois de la C.G.E.R., qui a été agréée.

A ces entreprises s'appliquerait donc en principe, le nouvel article 41 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976.

Article 46.

Cet article vice à remplacer dans l'annexe à l'arrêté royal du 8 octobre 1976 le chapitre Ier par deux chapitres nouveaux. Ce remplacement appelle les observations ci-après :

.../...

CHAPITRE Ier - SECTION 3 - Contenu de l'annexe.

A. XIX. Cette disposition énonce :

"Les indications suivantes relatives aux administrateurs et gérants :

- le montant en fin d'exercice des créances existant à leur charge, ainsi que les garanties constituées en leur faveur, et les autres engagements significatifs souscrits en leur faveur, avec mention des conditions principales relatives à ces créances, garanties et engagements;

- le montant des rémunérations directes et indirectes et des pensions attribuées, à charge du compte de résultats, respectivement aux administrateurs et gérants et aux anciens administrateurs et gérants, pour autant que cette mention ne porte pas à titre exclusif ou principal sur la situation d'une seule personne identifiable".

Cette disposition ne concorde pas en tous points avec celle de l'article 43, n° 12 et 13, de la directive, qui porte :

"12) le montant des rémunérations allouées au titre de l'exercice aux membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance à raison de leurs fonctions, ainsi que les engagements nés ou contractés en matière de pensions de retraite à l'égard des anciens membres des organes précités. Ces informations doivent être données de façon globale pour chaque catégorie;

13) le montant des avances et des crédits accordés aux membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance, avec indication du taux d'intérêt, des conditions essentielles et des montants éventuellement remboursés, ainsi que les engagements pris pour leur compte au titre d'une garantie quelconque. Ces informations doivent être données de façon globale pour chaque catégorie".

.../...

Cette observaiton vaut également, mutatis mutandis, pour le texte identique, relatif à l'annexe au bilan abrégé.

B.XX.

Cette disposition est rédigée comme suit :

"Le cas échéant, mention de l'objet d'une dérogation accordée par le Ministre des Affaires économiques en application de l'article 15 de la loi du 17 juillet 1975".

Dans son avis concernant le projet qui est devenu la loi du 17 juillet 1975, le Conseil d'Etat avait fait certaines réserves au sujet du pouvoir que l'article 15 de la loi attribue, selon l'importance de l'entreprise, au Ministre des Affaires économiques ou au Ministre des Classes moyennes d'autoriser des entreprises désignées individuellement à déroger aux règlements arrêtés par le Roi sur base de cette loi. Or, l'annexe au bilan et au compte de résultats rend obligatoire la mention de l'objet de la dérogation accordée par le Ministre.

De toute manière, l'article 15 de la loi du 17 juillet 1975 doit être interprété et appliqué en conformité de la quatrième directive (notamment des articles 45-1-b et 45-2).

Une autorisation ministérielle accordée sur la base de l'article 15 de ne pas mentionner dans l'annexe l'objet de la dérogation obtenue, pourrait donner lieu à une fausse interprétation des comptes annuels. Il ne peut dès lors, sur la base de l'article 15, être accordé d'autorisation de ne pas indiquer une dérogation dans l'annexe.

Il y a lieu, en tout cas, de supprimer les mots "Le cas échéant".

.../...

Cette observation s'applique également, mutatis mutandis, au texte identique relatif à l'annexe au bilan abrégé.

Article 48-2°.

La modification projetée pour le littera b) de l'alinéa 1er et pour l'alinéa 3 vise à ajouter à l'énumération actuelle les mots "droits similaires" (en néerlandais : soortgelijke rechten). Dans la suite dudit alinéa 3 précité, le mot "marques" est suivi des mots "et autres droits similiaires" (en néerlandais : en andere gelijkaardige rechten). Les termes utilisés étant déjà susceptibles, par leur seule imprécision, de susciter des difficultés d'interprétation, il est hautement souhaitable de veiller scrupuleusement à l'unité de la terminologie.

Article 52.

La connaissance du champ d'application exact de cet article exigerait celle du contenu de l'article 39 de l'arrêté du 8 octobre 1976 tel qu'il se présentait avant sa modification par l'arrêté en projet. Du point de vue de la technique législative et dans un souci de clarté, il se recommanderait d'inclure les cinq critères énoncés précédemment dans le texte de l'article 52. On écrira par ailleurs "l'article 35 du présent arrêté" au lieu de "l'article 31".

De kamer was samengesteld uit

de Heren : H. ADRIAENS, voorzitter,
Messieurs : président,

H. COREMANS, staatsraden,
Gh. TACQ, conseillers d'Etat,

G. SCHRANS, assessoren van de afdeling wetgeving,
J. GIJSSELS, assesseurs de la section de législation,

Mevrouw : M. BENARD, griffier,
Madame : greffier.

De overeenstemming tussen de Nederlandse en de Franse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. Gh. TACQ.

Het verslag werd uitgebracht door de H. P. DE WOLF, adjunct-auditeur.

La chambre était composée de

La concordance entre la version néerlandaise et la version française a été vérifiée sous le contrôle de M. Gh. TACQ.

Le rapport a été présenté par M. P. DE WOLF, auditeur adjoint.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER,

M. BENARD.

DE VOORZITTER - LE PRESIDENT,

H. ADRIAENS.