COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2017/XX - Niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen

Ontwerpadvies van 16 november 2016

I. Hypothese en vraag

1. Het onderhavig ontwerpadvies heeft tot doel advies 3/2 van de Commissie voor boekhoudkundige normen te verduidelijken en aan te vullen voor wat betreft de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen.

2. Dit kadert in het verlengde van bepaalde recente wijzigingen van het reglementaire kader[1] en, in het algemeen, van de toename van het aantal verrichtingen en de verhoogde complexiteit van deze verrichtingen die wellicht zullen moeten worden gespecificeerd in de toelichting van de jaarrekening.

3. Bovendien wijst de Commissie op een toenemende maatschappelijke vraag naar meer duidelijkheid omtrent de rechten en verplichtingen die niet in de balans van de onderneming zijn opgenomen en wenst de Commissie deel te nemen aan deze ontwikkeling.

4. De Commissie is immers van mening dat de opname van de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen in de toelichting bij de jaarrekening van essentieel belang is, vooral in het licht van het principe van het getrouw beeld.[2]

5. Hierbij dient er meteen te worden opgemerkt dat deze problematiek zich niet enkel voordoet bij grote ondernemingen, net zomin het uitsluitend complexe verrichtingen betreft.[3]

In dit advies wordt uitsluitend de toepassing van het Belgische boekhoudrecht op de beschouwde verrichtingen behandeld en niet de fiscale aspecten.

[1] Er wordt *in casu* verwezen naar 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 (hierna: het KB van 18 december 2015).

[2] Hierdoor wordt gerechtvaardigd dat de wetgever deze gegevens verplicht wou maken voor alle ondernemingscategorieën.

[3] Zo is het belang voor een kleine vennootschap om het bestaan van een onderpand voor de handelszaak van de vennootschap te vermelden in de jaarrekening, zoals hierna nader wordt omschreven, hiervan een voorbeeld.

II. Wetgevend en reglementair kader

A. Vermelding van rechten en verplichtingen in de toelichting

6. In artikel 16, 1, d) van de richtlijn 2013/34/EU, waarin de inhoud van de toelichting voor alle ondernemingen wordt gespecificeerd, wordt het volgende bepaald:

"het totaalbedrag van alle financiële verplichtingen, garanties of onvoorziene gebeurtenissen die niet in de balans zijn opgenomen, met opgave van de aard en vorm van alle zakelijke zekerheden die zijn gesteld; verplichtingen inzake pensioenen en verplichtingen jegens verbonden of geassocieerde ondernemingen worden afzonderlijk vermeld;".

7. In het uitvoeringsbesluit van het Wetboek van vennootschappen (hierna: KB W.Venn.) wordt in artikel 25, § 3 het volgende bepaald:

"In de toelichting worden per soort vermeld de rechten en verplichtingen die niet in de balans voorkomen en die het vermogen, de financiële positie of het resultaat van de vennootschap aanmerkelijk kunnen beïnvloeden.
Belangrijke rechten en verplichtingen die niet kunnen worden becijferd, worden op passende wijze vermeld in de toelichting. "

8. In artikel 91 van het KB W.Venn. worden dan weer de aanvullende gegevens opgesomd die moeten worden opgenomen in de toelichting van de jaarrekeningen die zijn opgesteld volgens het volledige schema en in artikel 94 en 94/3 KB W.Venn. de gegevens die moeten worden opgenomen in de toelichting van de jaarrekeningen die zijn opgesteld volgens, respectievelijk, het verkorte schema of het microschema.

Onder andere de voormelde artikelen 91 en 94 werden onlangs gewijzigd door het KB van 18 december 2015. Sommige van deze wijzigingen worden hieronder toegelicht.

Deze wijzigingen waren ook de aanleiding tot de invoering van een nieuw artikel 94/3 in het KB W.Venn. waarin in het punt III.A. de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen worden opgesomd die moeten worden vermeld in de toelichting van de jaarrekening van de microvennootschappen.

B. Rekeningen van de klasse 0

9. Na de omschrijving van de rechten en verplichtingen die moeten worden opgenomen in de toelichting volgens het schema van de jaarrekening dat van toepassing is op de onderneming, wordt in artikel 97 KB W.Venn. de inhoud van bepaalde verplichte vermeldingen in de toelichting bepaald voor de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen.

DRAFT

In artikel 97 is een beknopte omschrijving opgenomen van de hierna opgesomde rekeningen 00 tot 07:

00. Zekerheden door derden gesteld voor rekening van de vennootschap
01. Persoonlijke zekerheden gesteld voor rekening van derden
02. Zakelijke zekerheden gesteld op eigen activa
03. Ontvangen zekerheden
04. Goederen en waarden gehouden door derden in hun naam, maar ten bate en op risico van de vennootschap
05. Verplichtingen tot aan- en verkoop van vaste activa
06. Termijnovereenkomsten
07. Goederen en waarden van derden gehouden door de vennootschap

10. De volledige lijst van de rekeningen van klasse 0 is vastgesteld door het koninklijk besluit van 12 september 1983[4] en bevat eveneens een rekening 09 *Diverse rechten en verplichtingen* alsook een groot aantal subrekeningen waarvan sommige op hun beurt onderverdeeld zijn in een reeks subrekeningen.

III. Beschouwingen

A. Vermelding van rechten en verplichtingen in de toelichting

1. Materialiteitsbeginsel (*materiality principle*)

11. Het materialiteitsbeginsel geldt als beslissingscriterium om te oordelen over de noodzaak om rechten en verplichtingen effectief op te nemen in de toelichting.

Dit criterium is bepaald[5] door verwijzing naar artikel 82, § 3/1, tweede lid van het KB W.Venn. dat luidt als volgt:

"Met 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. "

[4] Koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel ter uitvoering van het artikel III.84 van het Wetboek van economisch recht.
[5] Ingevolge art. 91 KB W.Venn. dat begint als volgt: "De toelichting bevat, indien van materieel belang zoals gedefinieerd in artikel 82, § 3/1, tweede lid, de hierna vermelde aanvullende gegevens. (...)".

Volgens het Verslag aan de Koning bij het KB van 18 december 2015 bevindt de wettelijke basis die dit beginsel ondersteunt zich in de tekst van de richtlijn.[6]

De beoordeling van dit criterium blijft subjectief en behoort tot de verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan van de onderneming overeenkomstig artikel 28 van het KB W.Venn.

2. Niet-limitativiteit van de bestaande lijsten

12. De in de voormelde artikelen 91[7] en 94[8] van het KB W.Venn. opgesomde rechten en verplichtingen die moeten worden opgenomen in de toelichting van de jaarrekening vormen geen exhaustieve lijst.

Zo dient de onderneming, bovenop de zakelijke zekerheden en de persoonlijke zekerheden die de klassieke voorbeelden zijn van niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen en de in voormelde artikelen opgenomen rechten en verplichtingen, systematisch alle belangrijke niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen op te nemen in de toelichting ingevolge artikel 25, § 3 van het KB W.Venn. zonder zich louter te beperken tot de in het KB W.Venn. opgenomen voorbeelden.

13. De Commissie heeft in dat opzicht reeds in meerdere adviezen vermeld dat bepaalde rechten en verplichtingen moeten worden opgenomen in de toelichting, terwijl deze rechten en verplichtingen niet specifiek zijn opgenomen in de artikelen 91 of 94 van het KB W.Venn., naargelang het geval.[9]

De niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen zijn van heel uiteenlopende aard, zoals aangetoond door verschillende voorbeelden van meer specifieke financiële of operationele verplichtingen of die worden opgesomd in de rechtsleer en mogelijks moeten worden opgenomen als rechten en verplichtingen in de toelichting bij de jaarrekening.[10]

---

[6] Zie de bespreking van artikel 18 van het KB van 18 december 2015 tot wijziging van artikel 82 van het KB W.Venn. waarin de verwijzing naar de richtlijn nader wordt omschreven als de wettelijke grondslag om het subsidiariteitsbeginsel te vertalen: "(...) Uit de samenlezing van considerans 17, artikel 6, 1, j) en artikel 6,4 van de Richtlijn blijkt dat lidstaten het materialiteitsbeginsel moeten invoeren minimaal voor wat betreft de presentatie en de vermelding van informatie. De aanpassing onder 6° definieert "materieel belang" en voert het materialiteitsbeginsel meteen in voor wat betreft de presentatie in de balans en resultatenrekening.

De Regering heeft anderzijds beslist op basis van artikel 6,3 van de Richtlijn de optie vervat in artikel 6,1, h van de Richtlijn niet te lichten zodat de posten van de resultatenrekening en de balans niet dienen te worden verantwoord en gepresenteerd gelet op het wezen van de desbetreffende transactie of overeenkomst. ".

[7] Het betreft staat XVII. waarin de gegevens met betrekking tot de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen worden opgenomen**.**

[8] Het betreft staat VI. waarin de gegevens met betrekking tot de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen worden opgenomen.

[9] Zie bijvoorbeeld de verbintenis om bepaalde goederen niet te verkopen of bepaalde zakelijke zekerheden niet te vestigen op deze goederen (CBN-advies 106/2, *Bull. CBN* nr. 1, augustus 1977, 20); beding van eigendomsvoorbehoud (CBN-advies 106-4, *Bull. CBN* nr. 17, september 1985, 17-18). Zie ook de voorbeelden aangehaald door K. VAN HULLE, N. LYBAERT, JP. MAES, *Handboek, Boekhoud- en jaarrekeningrecht*, Die Keure 2015, 610 en volgende.

[10] H. DUBOUT, V. LEROY, Approche juridique des "droits et engagements hors bilan", Cah. Jur. 21012/3, 72 en volgende waarin onder andere de volgende gevallen worden aangehaald: verplichtingen tot verkoop van bepaalde activa, verplichtingen met betrekking tot CO2-quota's, solidariteit van de leden van een btw-eenheid ten opzichte van de Staat voor de betaling van de btw. Zie hieromtrent ook CBN-advies 2010/13, *Bull. CNC* n° 54, oktober 2010, 15-19. De auteurs onderzoeken ook uitvoerig de

14. De Commissie wijst erop dat het KB W.Venn. geen specifieke bepaling bevat waardoor een onderneming zich zou kunnen onttrekken aan de verplichtingen met betrekking tot de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen.

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor de waardering van de eventuele rechten en verplichtingen die een invloed hebben op de vennootschap.

15. Ten slotte is de Commissie van oordeel dat de duur van de rechten en verplichtingen vaak een bijkomend essentieel onderdeel is voor de beoordeling van de precieze draagwijdte ervan. Deze duur zou bijgevolg systematisch moeten worden opgenomen in de toelichting.[11]

3. Subsidiariteit

16. Enkel de rechten en verplichtingen die nog niet zijn opgenomen in de balans moeten worden vermeld in de toelichting.[12]

4. Vermelding van bepaalde wijzigingen van het KB W.Venn. door het KB van 18 december 2015 [13, 14]

17. De artikelen 91 en 94 van het KB W.Venn. starten met een verwijzing naar het materialiteitsbeginsel dat hierna wordt omschreven als het beslissende criterium om te beoordelen of rechten en verplichtingen effectief worden opgenomen in de toelichting.

juridische aard van deze rechten en verplichtingen en besluiten dat, hoewel ze vaak onzeker zijn (voorwaardelijk of eventueel), ze ook kunnen zijn voorzien van een bepaalde termijn of buiten-contractueel zijn en dus latente passiva omvatten die bijvoorbeeld hun oorsprong vinden in fiscale geschillen, milieugeschillen of geschillen van misdadige of quasi-misdadige aard.

[11] Deze vermelding, zelfs indien het niet specifiek voortvloeit uit een letterlijke lezing van de tekst van de voormelde artikelen van het KB W.Venn., draagt bij tot een samenhangend en volledig beeld van de rechten en verplichtingen die moeten worden vermeld in de toelichting. Hierbij kan bijvoorbeeld worden verwezen naar het geval van waarborgen die toegestaan of onvoorwaardelijk gesteld zijn door verbonden ondernemingen als waarborg voor schulden of verplichtingen van de vennootschap. In dat geval is het immers bijzonder belangrijk voor de gebruiker van de jaarrekening van de betrokken onderneming om de duur te kennen van de ontvangen of te ontvangen waarborg.

[12] In het KB van 12 september 1983 wordt aangegeven dat in de klasse 0 alleen die rechten en verplichtingen worden geboekt die niet in de klassen 1 tot en met 5 moeten worden opgenomen.

[13] In onderhavig advies wordt slechts een gedeelte besproken van de wijzigingen die zijn aangebracht door het KB van 18 december 2015 in het KB W.Venn., namelijk de wijzigingen die van specifiek belang zijn voor de verwerking van de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen.

[14] De wijzigingen die zijn aangebracht door het KB van 18 december 2015 aan de in onderhavig advies vermelde artikelen van het KB W.Venn. beogen in hoofdzaak de omzetting in het Belgisch recht van de 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.

In artikel 91 KB W.Venn. die de inhoud van de toelichting bij het volledig schema van de jaarrekening behandelt, brengt het KB van 18 december 2015 de volgende aanpassingen in staat XVII. aan:
- onder punt C. wordt verduidelijkt dat met *inlichtingen* betreffende belangrijke hangende geschillen het bedrag, de aard en de vorm van deze belangrijke hangende geschillen wordt bedoeld; en
- voortaan moeten ook de aard en de financiële gevolgen van materiële gebeurtenissen die zich na balansdatum hebben voorgedaan en die niet in de balans of resultatenrekening worden weergegeven, worden opgenomen (punt E.) , alsook de verplichtingen betreffende de aan- of verkoopverbintenissen die de vennootschap als optieschrijver van call- en putopties heeft (punt F). [15]
Bij de aard het en het zakelijk doel van de buitenbalans regelingen[16] moeten voortaan ook de financiële gevolgen van deze regelingen voor de vennootschap worden vermeld (staat XVII*bis*).[17]

In artikel 94 KB W.Venn. die de inhoud van de toelichting bij het verkort schema van de jaarrekening behandelt, brengt het KB van 18 december 2015 de volgende aanpassingen in staat VI. aan:
- onder punt B. wordt verduidelijkt dat met inlichtingen betreffende belangrijke hangende geschillen het bedrag, de aard en de vorm van deze belangrijke hangende geschillen wordt bedoeld; en
- er wordt een punt C. toegevoegd waar een beknopte beschrijving moet worden opgenomen van de eventueel ten behoeve van de personeel- of directieleden voorziene regeling inzake aanvullende rust- of overlevingspensioen, 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.

Zoals reeds werd vermeld, heeft het KB van 18 december 2015 ook een nieuw artikel 94/3 ingevoegd in het KB W.Venn. waarin in punt III.A de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen worden opgesomd die moeten worden vermeld in de toelichting bij het microschema van de jaarrekening. Deze informatie is gelijkaardig aan de informatie die op grond van artikel 94 in het verkort schema van de jaarrekening moet worden opgenomen.

---

[15] Zie daaromtrent het verslag aan de Koning bij het KB van 18 december 2015 en met name de bespreking van artikel 24, die luidt als volgt: "Bovendien worden in de Richtlijn aan de vennootschappen die hun jaarrekening opstellen volgens het volledige schema vermeldingen in de toelichting opgelegd die momenteel niet worden voorzien in het Belgische recht. Zo vult artikel 24, 11° van dit besluit de staat XVII. met betrekking tot de rechten en verplichtingen buiten balans op basis van de verplichting zoals opgenomen in artikel 17.1, q) van de Richtlijn aan met vermeldingen betreffende materiële gebeurtenissen die zich na balansdatum hebben voorgedaan, en op basis van de verplichting zoals opgenomen in artikel 17.1, j) van de Richtlijn, met vermeldingen betreffende de aan- of verkoopverbintenissen die de vennootschap als optieschrijver van call- en putopties heeft. "
[16] De aard en het zakelijke doel van de verrichtingen die niet in de balans zijn opgenomen en de financiële gevolgen ervan zijn verduidelijkingen aangebracht door artikel 1 van de richtlijn 2006/46/EG (omgezet door het KB van 10 augustus 2009 tot wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen en van het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel).
[17] Zie daaromtrent het verslag aan de Koning bij het KB van 18 december 2015 en met name de bespreking van artikel 24, 12° van dit besluit tot wijziging van de staat XVII*bis*.: "aangezien voortaan alle vennootschappen die hun jaarrekening opstellen volgens het volledige schema voortaan op grond van artikel 17.1, p) van de Richtlijn de financiële gevolgen moeten vermelden van hun buitenbalans regelingen. De bepaling in staat XVII*bis*. waarin deze vermelding enkel werd voorzien voor de genoteerde vennootschappen en de vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een MTF, heeft geen bestaansreden meer en wordt opgeheven.".
De toepassingsgebieden van de rubrieken XVII*bis.*, XVIII. en XVIII*bis.* zijn ook gewijzigd.

B. Boeking van rechten en verplichtingen onder de rekeningen van de klasse 0

18. De rekeningen van de klasse 0,[18] met inbegrip van de talrijke subrekeningen die zijn opgenomen in het minimum genormaliseerd rekeningenstelsel, bevatten een aanzienlijke lijst van rechten en verplichtingen waarvan de bewoording niet systematisch overeemstemt met de bewoording van de rechten en verplichtingen die zijn opgesomd in de voormelde artikelen 91 of 94 van het KB W.Venn.

In dat opzicht dient het bestaan te worden gemeld van de rekening 09 *Diverse rechten en verplichtingen* als aanvullende categorie waardoor eventuele belangrijke rechten en verplichtingen kunnen worden geboekt die niet vervat zitten in de rekeningen 00 tot 07.

De Commissie is van mening dat onder de voormelde rekening 09 de rechten en verplichtingen moeten worden geboekt die gelijkaardig zijn aan de rechten en verplichtingen die zijn opgesomd in de rekeningen 00 tot 07, namelijk rechten en verplichtingen die door hun aard kunnen worden berekend voor wat voornamelijk de gestelde of ontvangen persoonlijke of zakelijke zekerheden betreft.

De andere rechten en verplichtingen moeten worden opgenomen in de toelichting met desgevallend een vermelding over de financiële impact ervan, onafhankelijk van de opname van deze rechten en verplichtingen in de klasse 0 naar aanleiding van de inventaris.[19]

19. De rekeningen van klasse 0 werken per twee volgens het beginsel van een dubbele boekhouding:

- de gedebiteerde rekening stemt overeen met een potentieel en toekomstig actief, het derde cijfer van deze rekening is een even getal;
- de gecrediteerde rekening duidt een potentiële en toekomstige schuld aan, het derde cijfer van deze rekening is een oneven getal en volgt op het cijfer van de gedebiteerde rekening.[20]

20. De boeking onder de rekeningen van de klasse 0 is aanvullend en verschillend van een voorziening voor risico's en kosten die wordt geboekt om verliezen of kosten te dekken die naar hun aard duidelijk omschreven zijn, maar die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.[21]

---

[18] In het KB van 12 september 1983 wordt het volgende bepaald: "De ondernemingen kunnen voor de nummering van deze rekeningen ook de klassen 8 of 9 of bepaalde rekeningen van deze klassen gebruiken, waarbij volgorde en indeling dezelfde moeten zijn als hier aangegeven."

[19] Andere rechten en verplichtingen dan de rechten en verplichtingen opgenomen op de rekeningen van de klasse 0 zoals bijvoorbeeld geschillen waarvoor geen voorziening is gevormd.

[20] S.MERCIER, Pacioli nr. 320 BIBF-IPCF, 23 mei - 5 juni 2011, 6.

[21] In artikel 50 van het W.Venn. wordt in de gewijzigde versie van het KB van 18 december verder het volgende gesteld: "(...) Onverminderd artikel 33, § 1, vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als

De logica van het subsidiaire karakter van het gebruik van de rekeningen van de klasse 0 betekent dus dat onder deze rekeningen de rechten en verplichtingen worden geboekt die weliswaar materieel zijn, maar waarvan de waarschijnlijkheid van voorkomen onvoldoende is om hiervoor een voorziening voor risico's en kosten te boeken.

Mocht de waarschijnlijkheid van het effectief ontstaan van deze rechten en verplichtingen nadien toenemen tot een waarschijnlijk of zelfs zeker risico op de datum van afsluiting van het boekjaar, moet een voorziening voor risico's en kosten[22] worden gevormd en wordt de boeking van de rechten en verplichtingen tegengeboekt.

Er kunnen zich bijzondere gevallen voordoen die de volgende vragen doen rijzen:

1. Boeking door de onderneming van door een derde gewaarborgde verplichtingen

21. Het is mogelijk dat de onderneming bepaalde door een derde gewaarborgde rechten en verplichtingen heeft.

De Commissie is van mening dat de onderneming de rechten en verplichtingen[23] moet boeken voor het totaalbedrag waartoe de onderneming zich heeft verbonden. De vermelding van het bestaan van een correlatieve waarborg en de mogelijkheid om hierop beroep te kunnen doen, kan worden vermeld in de toelichting.

2. Welk bedrag moet er worden geboekt?

22. De onderneming kan bijvoorbeeld hoofdelijk aansprakelijk zijn[24] met de al dan niet verbonden derde partijen.

In dat geval is de Commissie van mening dat de onderneming de rechten en verplichtingen[25] systematisch moet boeken voor het totaalbedrag waarvoor de onderneming aansprakelijk kan worden gesteld en dat verschuldigd is aan de schuldeiser.

---

waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen. (…)".

[22] In dit laatste geval gaat het om het geval waarbij het bedrag nog moet worden bepaald. Als dit bedrag bepaald is, moet onmiddellijk een schuld worden geboekt voor een welbepaald bedrag.

[23] Er dient te worden verondersteld dat aan de overige voorwaarden, zoals het materialiteitsbeginsel, is voldaan.

[24] Hetgeen wordt gezegd over schuldeisers, "wanneer zij verplicht zijn tot een en dezelfde zaak, zodat ieder voor het geheel kan worden aangesproken, en de betaling door een van hen gedaan, de overige schuldenaars jegens de schuldeiser bevrijdt". Ze genieten bijgevolg niet het voorrecht van schuldsplitsing, noch het voorrecht van uitwinning. Zie art. 1200 BW en 1201-1216 voor de regels die van toepassing zijn op hoofdelijke verbintenissen.

[25] Er dient te worden verondersteld dat aan de overige voorwaarden, zoals het materialiteitsbeginsel, is voldaan.

Het bestaan van een hoofdelijke verbintenis en het bestaan van een mogelijkheid tot persoonlijk verhaal of subrogatoir verhaal van de hoofdelijke schuldenaar tegenover zijn mogelijke hoofdelijke medeschuldenaars kunnen echter worden vermeld in de toelichting.[26]

23. De rechten en verplichtingen kunnen ook uitsluitend worden overeengekomen tussen leden van eenzelfde groep.[27]

Zoals hierboven aangegeven, moeten de eventuele rechten en verplichtingen tussen verbonden ondernemingen, geassocieerde ondernemingen en ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat, worden opgenomen in de toelichting.

Indien de niet in de balans opgenomen rechten en de verplichtingen die voortvloeien uit verrichtingen binnen de groep in principe worden verwijderd naar aanleiding van de consolidatie gelet op de wederkerigheid van deze rechten en verplichtingen, moeten, volgens de Commissie, deze wederzijdse rechten en verplichtingen worden opgenomen in de enkelvoudige jaarrekening van elke entiteit ten belope van het totaalbedrag, zonder dat een compensatie, omwille van de veronderstelde wederkerigheid van de rechten en verplichtingen, plaatsvindt.

24. Hetzelfde geldt voor de rechten en verplichtingen die eventueel worden gewaarborgd door een derde of, desgevallend, door een lid van de groep waartoe de betrokken onderneming behoort. Door een regelmatige opvolging van de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen kan rekening worden gehouden met de situatie en kan, desgevallend, een voorziening of een schuld op de balans worden geboekt.

DRAFT

[26] Art. 1251-1253 BW.

[27] Wat de toelichting betreft, wordt er desgevallend verwezen naar de staat XVIII*bis.* en naar de regels die zijn voorzien voor de vermelding van de gedane transacties.