IBR-IRE
Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

De heer Jan VERHOEYE
Voorzitter van de Commissie voor boekhoudkundige normen (CBN)
City Atrium
Vooruitgangstraat 50 - 8ste verdieping
1210 BRUSSEL

Correspondent	Onze referte	Uw referte	Datum
sg@ibr-ire.be	AVB/CDH/CL		04/11/2026

Geachte heer Voorzitter,

Betreft: Ontwerpadvies "Boekjaar"

De Commissie voor Boekhoudkundige Aangelegenheden (hierna: de Commissie) dankt de Commissie voor Boekhoudkundige Normen voor de raadpleging betreffende het ontwerpadvies "Boekjaar".

Op verzoek van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) heeft de Commissie uw ontwerpadvies onderzocht, dat met name tot doel heeft CBN-advies 2018/23 – Begin van het boekjaar, CBN-advies 2010/10 – Duur van het boekjaar en CBN-advies 2014/5 – Afsluitingsdatum van het boekjaar te vervangen.

De Commissie verduidelijkt dat de onderstaande opmerkingen niet exhaustief zijn. Gelet op de omvang en het technische karakter van het ontwerp zou het nuttig kunnen zijn om de tekst vóór de finalisering ervan nog aanvullend in zijn geheel te herzien.

Hieronder vindt u de opmerkingen die het IBR onder uw aandacht wenst te brengen.

1. Algemene opmerkingen

De Commissie merkt op dat het ontwerpadvies verschillende toelichtingen bevat die het strikt boekhoudkundige kader overstijgen en bepaalde juridische beschouwingen behandelen. Hoewel deze elementen nuttig kunnen zijn om de context van de voorgestelde boekhoudkundige verwerking te begrijpen, lijkt het aangewezen erop toe te zien dat het advies hoofdzakelijk gericht blijft op de boekhoudkundige aspecten die tot de bevoegdheid van de CBN behoren.

De Commissie merkt voorts op dat het ontwerp, naargelang van de onderzochte kwesties, nu eens lijkt uit te gaan van een benadering gebaseerd op de juridische

kwalificatie van de verrichtingen en dan weer van een benadering die meer op hun economische substantie is gebaseerd. Zonder het gebruik van een van beide benaderingen ter discussie te stellen, acht de Commissie het aangewezen toe te zien op de samenhang van de gevolgde redenering en, in voorkomend geval, te verduidelijken welke overwegingen de gekozen benadering in de verschillende onderzochte situaties rechtvaardigen.

2. Toepassingsgebied van het ontwerpadvies

De Commissie stelt vast dat de algemeen geformuleerde titel van het ontwerpadvies niet volledig aansluit bij een inhoud die hoofdzakelijk is toegespitst op vennootschappen die een dubbele boekhouding voeren en een jaarrekening openbaar maken.

De Commissie acht het aangewezen te onderzoeken in welke mate de in het ontwerp uiteengezette beginselen ook kunnen worden uitgebreid tot andere ondernemingen die aan boekhoudkundige verplichtingen zijn onderworpen, in het bijzonder vzw's, ivzw's en stichtingen en, voor zover relevant gelet op de op hen toepasselijke regels, ondernemingen-natuurlijke personen.

Een dergelijke uitbreiding zou uiteraard vereisen dat rekening wordt gehouden met de eigen kenmerken van elk van deze rechtsvormen, met name wat betreft de verkrijging van rechtspersoonlijkheid, de bepalingen inzake de oprichtingsakte en de regels die van toepassing zijn op herstructureringen. Zo gelden bijvoorbeeld voor de datum waarop ivzw's en stichtingen van openbaar nut rechtspersoonlijkheid verkrijgen andere regels dan die welke in het ontwerp voor vennootschappen worden uiteengezet.

In dat perspectief zou ook een aanpassing van de algemene terminologie van het ontwerp kunnen worden overwogen, zodat bepaalde toelichtingen niet onnodig tot uitsluitend "vennootschappen" worden beperkt.

Indien het toepassingsgebied van het ontwerp zou worden uitgebreid tot categorieën van ondernemingen die niet daadwerkelijk onder deze consultatie vielen, acht de Commissie het aangewezen dat de aanvullende toelichtingen het voorwerp uitmaken van een nieuwe openbare consultatie of, in voorkomend geval, van een afzonderlijk advies.

3. Begin van het eerste boekjaar en verkrijging van rechtspersoonlijkheid

Het ontwerp hanteert als beginsel dat het eerste boekjaar van een nieuw opgerichte vennootschap aanvangt op de datum waarop zij rechtspersoonlijkheid verkrijgt. Het aanvaardt evenwel bij wijze van gedogen en onder bepaalde voorwaarden dat het begin van het eerste boekjaar wordt vastgesteld op de oprichtingsdatum.

De Commissie vestigt de aandacht op de praktische moeilijkheden die kunnen ontstaan wanneer de ondertekening van de oprichtingsakte en de neerlegging ervan niet samenvallen. Het ontwerp merkt zelf op dat omstandigheden, met name technische problemen, ertoe kunnen leiden dat de datum waarop rechtspersoonlijkheid wordt

verkregen en bijgevolg de aanvangsdatum van het eerste boekjaar ongewild verschuiven.

De ontwikkeling van de elektronische neerlegging zou deze moeilijkheid weliswaar moeten beperken. Zij lijkt echter niet volledig uitgesloten, met name wanneer de oprichting niet bij notariële akte gebeurt. Het kan dan ook moeilijk zijn om in de oprichtingsakte met zekerheid de aanvangsdatum van het eerste boekjaar vast te stellen wanneer die datum moet overeenstemmen met het tijdstip waarop rechtspersoonlijkheid wordt verkregen.

Deze kwestie verdient dan ook verdere uitwerking, mede gelet op de bijzonderheden die gelden voor vzw's en andere entiteiten die desgevallend in het toepassingsgebied van het advies zouden worden opgenomen.

4. **Verbintenissen aangegaan namens een entiteit in oprichting: terminologie en situatie van de persoon die de verbintenis is aangegaan**

In de toelichtingen over de overname van verbintenissen aangegaan namens een vennootschap in oprichting gebruikt het ontwerp voornamelijk de term "oprichter". De Commissie is van oordeel dat de term "promotor" in deze context juridisch nauwkeuriger is. De persoon die een verbintenis aangaat namens een vennootschap in oprichting wordt immers niet noodzakelijk oprichter van die vennootschap. Dit onderscheid zou in het ontwerp kunnen worden opgenomen of minstens in een voetnoot worden verduidelijkt.

Ook dient deze terminologie in het gehele advies consequent te worden gebruikt. Zo wordt in randnummer 19 in de Nederlandstalige versie "oprichter" gebruikt, terwijl de Franstalige versie de term "promoteur" hanteert.

Meer algemeen lijkt de voorgestelde boekhoudkundige verwerking in hoofde van de promotor hoofdzakelijk te zijn uitgewerkt voor de hypothese waarin deze een dubbele boekhouding voert. Het ontwerp vermeldt in een voetnoot de situatie van een oprichter die een vereenvoudigde boekhouding voert, maar behandelt niet het geval van een persoon die aan geen enkele boekhoudkundige verplichting is onderworpen. De Commissie acht het nuttig dat het ontwerp verduidelijkt hoe de gekozen beginselen in deze verschillende situaties moeten worden toegepast.

Aangezien randnummer 12 afwisselend verwijst naar de "oprichter" en de "oprichters", zou ook kunnen worden verduidelijkt hoe de situatie moet worden beoordeeld wanneer meerdere personen de betrokken verbintenis zijn aangegaan, met name gelet op de hoofdelijke aansprakelijkheid en het aanvullende karakter van artikel 2:2 WVV.

Ten slotte acht de Commissie het aangewezen om, buiten de door boek 12 WVV geregelde herstructureringsverrichtingen, de grondslag voor het hanteren van boekhoudkundige retroactiviteit en continuïteit van de boekhoudkundige verwerking nader toe te lichten.

5. Overname van verbintenissen en jaarrekeningen van definitief afgesloten boekjaren

In randnummer 15 maakt het ontwerp een onderscheid naargelang de betrokken opbrengsten en kosten betrekking hebben op een nog lopend boekjaar van de promotor/oprichter dan wel op een definitief afgesloten boekjaar. In het laatste geval is volgens het ontwerp geen correctie van de jaarrekening vereist en wordt voorzien in een overdracht naar het resultaat van het boekjaar dat nog niet definitief is afgesloten.

De Commissie is van oordeel dat dit standpunt nader zou moeten worden gemotiveerd in het licht van artikel 3:19 WVV. Zo zou met name kunnen worden verduidelijkt dat de latere vervulling van de ontbindende voorwaarde als gevolg van de overname van de verbintenissen niet noodzakelijk een fout vormt die de eerder goedgekeurde jaarrekening aantast. Een dergelijke verduidelijking zou de redenering achter de voorgestelde oplossing begrijpelijker maken.

De Commissie acht het evenwel aangewezen een formulering te vermijden die de mogelijkheid tot correctie van een eerder goedgekeurde jaarrekening absoluut uitsluit. Naargelang de omstandigheden moet kunnen worden beoordeeld of aan de voorwaarden van artikel 3:19 WVV is voldaan, met name gelet op het vereiste van het getrouw beeld en de juridische of fiscale gevolgen die zich kunnen voordoen.

6. Boekhoudkundige verwerking in hoofde van de nieuwe entiteit

De Commissie stelt zich vragen bij het in randnummer 17 gemaakte onderscheid om de verwerking van de door de nieuwe vennootschap overgenomen opbrengsten en kosten te bepalen. Het ontwerp laat deze verwerking afhangen van het al dan niet definitief afgesloten zijn van het boekjaar waarop de betrokken elementen in de boekhouding van de promotor/oprichter betrekking hebben.

Deze benadering kan tot gevolg hebben dat de boekhoudkundige verwerking bij de nieuwe vennootschap afhangt van het boekhoudstelsel dat op de promotor/oprichter van toepassing is en van diens afsluitingskalender. Deze moeilijkheid is des te duidelijker wanneer de promotor een vereenvoudigde boekhouding voert of aan geen enkele boekhoudkundige verplichting is onderworpen.

De Commissie stelt zich dan ook de vraag of het passend is om de boekhoudkundige verwerking bij de nieuwe vennootschap te laten afhangen van het al dan niet definitief afgesloten zijn van een boekjaar in hoofde van de promotor/oprichter. Afhankelijk van de gekozen benadering zou eerder een onderscheid kunnen worden gemaakt tussen de periode vóór en na de datum van overname van de verbintenis, dan wel tussen de periode vóór en na de aanvangsdatum van het boekjaar van de nieuwe vennootschap.

Daarnaast bestaan de betrokken elementen niet noodzakelijk uitsluitend uit bedrijfsopbrengsten en -kosten. Zij kunnen ook van financiële aard zijn, zoals overigens blijkt uit het cijfermatige voorbeeld in het ontwerp.

Ten slotte moet bijzondere aandacht worden besteed aan het onderscheid tussen recurrente en niet-recurrente resultaten. Als het gebruik van niet-recurrente kosten of opbrengsten, afhankelijk van de omstandigheden, kan worden gerechtvaardigd in hoofde van de promotor/oprichter, rijst ook de vraag naar de passende kwalificatie in hoofde van de nieuw opgerichte entiteit.

7. Voorbeeld betreffende de overname van verbintenissen

De Commissie merkt op dat in het voorbeeld in de randnummers 19 tot 22, randnummer 20 onder meer voorziet in de tegenboeking, in hoofde van de promotor/oprichter, van de kosten en opbrengsten met betrekking tot het nog niet afgesloten boekjaar 20X1. De concrete verwerking van de kosten en opbrengsten die tussen 1 januari 20X1 en 31 augustus 20X1 werden geboekt, blijkt echter niet duidelijk uit het voorbeeld. Een meer expliciete voorstelling van hun tegenboeking zou het voorgestelde mechanisme begrijpelijker maken.

Meer algemeen acht de Commissie het nuttig te verduidelijken of de overname van de verbintenissen in hoofde van de nieuwe vennootschap één globale boeking inhoudt dan wel een gedetailleerde overname van de verschillende betrokken verrichtingen.

Voorts vermeldt voetnoot 28 bij dit voorbeeld dat voor de eenvoud van de uiteenzetting geen rekening wordt gehouden met de fiscale aspecten. De Commissie vraagt zich in dit verband met name af hoe de vennootschapsbelasting moet worden verwerkt die eventueel reeds door de promotor werd betaald op winst die in een vorig boekjaar werd vastgesteld.

8. Boekhoudkundige retroactiviteit van herstructureringsverrichtingen

In de randnummers 23 tot 28 maakt het ontwerp een onderscheid tussen de aanvangsdatum van het eerste boekjaar van de nieuw opgerichte vennootschap en de datum van boekhoudkundige retroactiviteit van de verrichting. Het bepaalt dat de verrichtingen die tijdens de periode van retroactiviteit werden uitgevoerd, op de oprichtingsdatum worden opgenomen in de rekeningen van de verkrijgende vennootschap.

De Commissie acht het aangewezen de praktische gevolgen van deze benadering nader toe te lichten. In het bijzonder kunnen zich moeilijkheden voordoen bij de vergelijking van tussentijdse boekhoudkundige situaties. De voorgestelde verwerking kan ook gevolgen hebben voor elementen die afhankelijk zijn van de duur van het boekjaar, zoals afschrijvingen of de toepassing van de groottecriteria.

Het zou daarom nuttig zijn dat de CBN de verhouding nader verduidelijkt tussen enerzijds de aanvangsdatum van het eerste boekjaar en anderzijds de datum waarop de verrichting boekhoudkundig uitwerking heeft, alsook de praktische gevolgen van de gekozen benadering.

Het ontwerp zou er eveneens baat bij hebben de minder frequente hypothese te onderzoeken waarin de datum waarop de verrichting boekhoudkundig uitwerking heeft,

na de beslissing over de verrichting ligt, wat zich met name bij een partiële splitsing of een inbreng van bedrijfstak zou kunnen voordoen.

9. Wijziging van de duur van het boekjaar

Wat randnummer 33 betreft, acht de Commissie het nuttig te verduidelijken dat de beslissing om het boekjaar te verkorten of te verlengen tijdig en in elk geval vóór de beoogde nieuwe afsluitingsdatum moet worden genomen.

Als het toepassingsgebied van het advies wordt uitgebreid tot andere entiteiten dan vennootschappen, moet ook rekening worden gehouden met hun bijzonderheden. Voor vzw's kan een wijziging van de afsluitingsdatum bijvoorbeeld ingegeven zijn door de wens om het boekjaar af te stemmen op een school- of sportjaar of door verplichtingen in verband met subsidies. Hun situatie verschilt in dat opzicht van die van vennootschappen, met name wat betreft de gevolgen van het feit dat een beslissing tot verkorting of verlenging van het boekjaar, die na de afsluitingsdatum van het boekjaar zou worden genomen, niet tegenwerpelijk is aan de fiscus. Voor belastingplichtigen die aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen, blijft het feit dat deze beslissing niet tegenwerpelijk is aan de fiscus immers vaak zonder enige financiële gevolgen.

Ten slotte vermeldt randnummer 34 een mogelijke wijziging van de voorstelling van de jaarrekening wanneer deze, met name als gevolg van een verlenging of verkorting van het boekjaar, niet langer aan het vereiste van het getrouw beeld beantwoordt.

De Commissie stelt zich de vraag of een dergelijke wijziging van de voorstelling noodzakelijk is enkel wegens de wijziging van de duur van het boekjaar. De vergelijkbaarheid met het vorige boekjaar kan, naargelang de omstandigheden, worden gewaarborgd door passende informatie op te nemen in de toelichting bij de jaarrekening of, in voorkomend geval, in het jaarverslag.

10. Bepaling van de afsluitingsdatum anders dan door verwijzing naar een vaste datum van het kalenderjaar

Wat betreft de mogelijkheid om de afsluitingsdatum van het boekjaar te bepalen, met name door te verwijzen naar een bepaalde dag van een bepaalde week van een maand, acht de Commissie het aangewezen een voldoende flexibele benadering te hanteren wanneer deze methode aansluit bij de behoeften in het kader van het beheer van de onderneming.

De vergelijkbaarheid van de jaarcijfers kan, naargelang de omstandigheden, worden gewaarborgd door passende informatie op te nemen in de toelichting bij de jaarrekening of, in voorkomend geval, in het jaarverslag, veeleer dan de methode uit te sluiten louter wegens het bestaan van een aanzienlijk verschil in de duur van de boekjaren.

11. Aanvullende opmerkingen

Ten slotte vestigt de Commissie de aandacht op de volgende punten:

- Inhoudsopgave: in de Nederlandstalige versie staan de subtitels "2.2.1. In hoofde van de oprichter" en "2.2.2. In hoofde van de nieuwe vennootschap" onder de titel "2.2. In hoofde van de nieuwe vennootschap". Deze onderverdeling komt niet voor in de Franstalige versie en lijkt bovendien niet coherent met de titel waaronder zij staat. De structuur van beide versies dient te worden geharmoniseerd.
- Randnummer 5: de Franse en Nederlandse versie verschillen wat de inhoud van de oprichtingsakte betreft. De Nederlandstalige versie vermeldt uitsluitend "het begin van het boekjaar", terwijl de Franstalige versie verwijst naar "le début et la fin de chaque exercice social".
- De officiële afkorting van de commanditaire vennootschap moet "CommV" zijn en niet "Commv".
- In de randnummers 15 en 16 van de Franstalige versie moet de term "organe de gestion" worden vervangen door "organe d'administration".
- Voetnoot 18: de voetnoot over de centralisatie van de hulpdagboeken bevat een historische toelichting die in de context van dit advies niet langer relevant lijkt. Ze kan worden geschrapt of, indien de CBN een verwijzing naar dit aspect wenst te behouden, worden vervangen door een verwijzing naar artikel 5 van het koninklijk besluit van 21 oktober 2018 tot uitvoering van de artikelen III.82 tot III.95 WER.
- Randnummer 19: de Franstalige versie verwijst nog naar de "greffe du tribunal de commerce". Deze formulering moet worden vervangen door "greffe du tribunal de l'entreprise".
- Randnummer 21: in de Franstalige versie moet "Dans le chef du nouvelle société" worden vervangen door "Dans le chef de la nouvelle société".
- Randnummer 22: voor schulden die oorspronkelijk op meer dan één jaar liepen, moet het gedeelte dat binnen het jaar vervalt op een rekening 42 worden geboekt en niet op rekening 430.
- Randnummer 22: in de boeking betreffende de overboeking van schulden op lange termijn naar schulden op ten hoogste één jaar wordt rekening 1730 gedebiteerd voor 6.666,67 EUR, terwijl rekening 430 wordt gecrediteerd voor 6.667,67 EUR. Dit verschil moet worden gecorrigeerd.
- Overname op 01/09/20X1: het bedrag "2.222.23" bij rekening 430 in de Nederlandstalige versie bevat een typfout en moet als "2.222,23" worden geschreven. Dezelfde fout komt voor in de boeking voor de nieuwe vennootschap.
- In de boeking voor de nieuwe vennootschap moet de omschrijving van rekening 2220/260 verwijzen naar de aanschaffingswaarde en niet naar de geboekte afschrijvingen.
- Voetnoot 35: de verwijzing naar voetnoot 32 moet worden gecontroleerd, aangezien deze niet lijkt overeen te stemmen met het element waarnaar wordt verwezen.

- Randnummer 23: om de overeenstemming met de Nederlandstalige versie te verzekeren, wordt voorgesteld "lors de la constitution de la société bénéficiaire" te vervangen door "dès que la société bénéficiaire est constituée".
- Randnummer 25: de verwijzing naar de in deel III uiteengezette technieken moet worden gecorrigeerd, aangezien deel III van het ontwerp betrekking heeft op de wijziging van het boekjaar en derhalve niet overeenstemt met de boekhoudkundige technieken waarnaar deze passage kennelijk beoogt te verwijzen.
- Randnummer 25: in de laatste alinea wordt gesteld dat de bestuursorganen er doorgaans voor zullen kiezen de fusie of splitsing boekhoudkundig te laten terugwerken tot 1 januari om bepaalde boekhoudkundige verplichtingen te verlichten wanneer het boekjaar samenvalt met het kalenderjaar. De Commissie stelt voor deze alinea te schrappen. Indien zij toch wordt behouden, dient te worden verduidelijkt dat de datum van retroactiviteit doorgaans samenvalt met een administratief scharniermoment, zoals de eerste dag van een kalenderkwartaal.
- Voetnoot 41: de Commissie stelt voor deze voetnoot te schrappen, aangezien de inhoud ervan buiten de context van dit advies lijkt te vallen.
- Randnummer 26: de verwijzing naar randnummer 8 betreffende de overname door een vennootschap van verbintenissen aangegaan vóór de verkrijging van haar rechtspersoonlijkheid moet worden gecorrigeerd, aangezien randnummer 8 deze kwestie niet behandelt.
- Voetnoot 45: de verwijzing naar artikel 3:57 WVV moet worden vervangen door een verwijzing naar het KB WVV.
- Voetnoot 51: in de Franstalige versie moet de verwijzing naar "l'article 1:24, § 4 du CDE" worden vervangen door een verwijzing naar artikel 1:24, § 4 WVV.
- Voetnoot 53: de verwijzing naar deel IV van het ontwerp ("Zie eveneens deel IV van onderhavig advies") moet worden gecontroleerd en, in voorkomend geval, verduidelijkt zodat duidelijk wordt aangegeven naar welke toelichting wordt verwezen.

***

Met bijzondere hoogachting,

Signed by:
Alexis van Bavel
E759B97BCF4F46F...
Alexis VAN BAVEL
Voorzitter van de Commissie voor boekhoudkundige aangelegenheden van het IBR