



COMMISSIE
VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

57

Oprichting en opdracht

De Commissie werd opgericht door het koninklijk besluit van 21 oktober 1975 houdende oprichting van een Commissie voor Boekhoudkundige Normen.

De Commissie heeft als autonoom adviesorgaan tot taak:

- de regering en de Kamers van advies te dienen, op hun verzoek of op eigen initiatief, op het gebied van de boekhouding en van de jaarrekeningen;
- de boekhoudkundige doctrine te ontwikkelen en, via adviezen of aanbevelingen, de principes te bepalen van een regelmatige boekhouding;
- het uitbrengen van gemotiveerde adviezen omtrent individuele vragen om afwijking van de wetgeving gericht door ondernemingen aan hetzij de minister van Economische Zaken, hetzij aan de minister van Middenstand.

Samenstelling

Voorzitter

DHR. JAN VERHOEYE

Benoemd op voorstel van de minister van Economie

Leden

MEVR. V. TAI

DHR. L. VAN BRANTEGEM

Benoemd op voorstel van de minister van Financiën

DHR. R. QUINART

Benoemd op voorstel van de minister van Begroting

DHR. H. VAN PASSEL

Benoemd op voorstel van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren

MEVR. M. CLAES

Benoemd op voorstel van de Raad van het Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten

MEVR. V. SLEEUWAGEN

Benoemd op voorstel van de Raad van het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten

MEVR. C. COLLET

Benoemd op voorstel van de minister van Middenstand, gekozen op dubbele lijsten voorgesteld door de representatieve organisaties van de Middenstand

MEVR. L. PINTÉ

DHR. B. COLMANT

MEVR. V. GODDEERIS

DHR. I. DIERICKX

Benoemd op voorstel van de Centrale raad voor het Bedrijfsleven

DHR. B. AMEYE

Benoemd op voorstel van de minister van Economie

DHR. G. GIROULLE

Benoemd op voorstel van de minister van Justitie

MEVR. C. DENDAUW

Benoemd op voorstel van de minister van Middenstand

DHR. T. LHOEST

Benoemd op voorstel van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen

Secretariaat vaktechnische zaken

MEVR. SADI PODEVIJN

Secretaris-generaal

MEVR. ELS GOSSÉ

Wetenschappelijk secretaris

MEVR. MARIEKE BREES

Wetenschappelijk secretaris

DHR. IGNACE BOGAERT

Wetenschappelijk secretaris

DHR. TÂN-MARC NGUYEN HUU

Wetenschappelijk secretaris

MEVR. ANNE-LAURE LOSSEAU

Wetenschappelijk secretaris

Vertaalster

MEVR. NATASA IVACIC

Secretariaat administratieve zaken

MEVR. MICHELINE LAVENDOMME

Management assistant



INHOUDSOPGAVE

57

<i>Definiëring van EBIT / EBITDA</i>	3
<i>technische nota 2010/1, 8 september 2010</i>	
<i>Inleiding</i>	3
I. OMSCHRIJVING VAN EBIT EN EBITDA	4
II. DE STRUCTUUR VAN DE BELGISCHE RESULTATENREKENING	4
III. OVEREENSTEMMING TUSSEN EBIT EN DE BELGISCHE RESULTATENREKENING	5
IV. OVEREENSTEMMING TUSSEN EBITDA EN DE BELGISCHE RESULTATENREKENING	6
<i>Gebruik van uniforme boekhoudsoftware door internationale ondernemingen</i>	9
<i>advies 2010/20, 10 november 2010</i>	
<i>Inleiding</i>	9
I. BELGISCHE DOCHTERONDERNEMINGEN EN BIJKANTOREN OF CENTRA VAN WERKZAAMHEDEN VAN BUITENLANDSE ONDERNEMINGEN	10
A. <i>De Belgische boekhoudwet</i>	10
B. <i>De minimumindeling van het algemeen rekeningenstelsel (MAR)</i>	10
II. BUITENLANDSE BIJKANTOREN VAN BELGISCHE ONDERNEMINGEN	13

<i>De boekhoudkundige verwerking van transfervergoedingen betaald bij de mutatie van voetballers (niet-amateurs en profspelers) advies 2010/21, 10 november 2010</i>	15
<i>Inleiding</i>	15
I. BELGISCHE WETGEVING	18
II. DE INTERNATIONALE FINANCIËLE RAPPORTERINGSSTANDAARDEN IFRS/IAS	19
III. BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN DE BETAALDE TRANSFERVERGOEDINGEN	20
A. <i>Transfers met een definitief karakter</i>	20
B. <i>Transfers met een tijdelijke karakter</i>	22
<i>Boekingswijze van een voorschot op de verdeling van het netto-actief advies 2010/22, 10 november 2010</i>	25
<i>Toelichting bij de mogelijkheid voor kleine verenigingen en stichtingen om zich te onderwerpen aan de boekhoudkundige verplichtingen opgelegd aan de grote verenigingen en stichtingen advies 2011/1, 8 december 2010</i>	29
<i>Inleiding</i>	29
I. KLEINE VERENIGINGEN EN STICHTINGEN EN "DUBBEL BOEKHOUDEN"	30
II. MODEL JAARREKENING	31
<i>Zetelverplaatsing naar België van een vennootschap opgericht naar buitenlands recht: gevolgen voor het voeren van de boekhouding en het opstellen van de jaarrekening advies 2011/2, 8 december 2010</i>	33
<i>Inleiding</i>	33
I. GEVOLGEN VAN DE ZETELVERPLAATSING NAAR BELGIË	34
II. VERGELIJKENDE CIJFERS IN DE JAARREKENING	35
<i>Boekhoudrechtelijke verwerking van betwiste schulden advies 2011/3, 8 december 2010</i>	37





DEFINIËRING VAN EBIT / EBITDA

TECHNISCHE NOTA 2010/1

8 september 2010

57

TREFWOORDEN

EBIT – EBITDA – technische nota

Inleiding

In hetgeen volgt wenst de Commissie onder de vorm van een technische nota haar zienswijze te verstrekken omtrent de definiëring van EBIT / EBITDA op basis van het Belgische jaarrekeningschema. We wensen de lezer er attent op te maken dat een dergelijke definiëring niet evident is gezien dit sterk afhankelijk is van de sector waarin de desbetreffende onderneming actief is. Daarnaast worden we tevens geconfronteerd met de realiteit dat binnen de Europese financiële rapporteringspraktijk, het EBIT / EBITDA-concept niet eenduidig werd gedefinieerd.

EBIT (*Earnings Before Interest and Taxes*) en EBITDA (*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*) zijn zogenaamde performantiemaatstaven dewelke gehanteerd worden om de operationele performantie van een onderneming weer te geven.

Zowel EBIT als EBITDA zijn afkomstig uit de internationale financiële rapporteringspraktijk, en worden reeds verschillende jaren gehanteerd door voornamelijk beursgenoteerde ondernemingen. Echter, daar waar de genoteerde ondernemingen vertrouwd zijn met deze concepten, acht de Com-

missie het raadzaam zowel het EBIT als EBITDA-concept te definiëren op basis van de Belgische jaarrekening teneinde de interpretatieproblematiek van dergelijke performantiemaatstaven te reduceren voor wat betreft de niet-beursgenoteerde ondernemingen.

Voor de verdere uitwerking van deze technische nota zullen we rekening houden met de internationale financiële rapporteringspraktijk, waardoor er specifiek voor de uitzonderlijke resultaten onder het Belgische jaarrekeningrecht verondersteld wordt dat deze deel uitmaken van de operationele activiteiten van een entiteit.

I. OMSCHRIJVING VAN EBIT EN EBITDA

EBIT ofwel *Earnings Before Interest and Taxes* wordt gelijkgesteld aan de zogenaamde operationele winst of verlies. Deze performantiemaatstaf houdt dus met andere woorden geen rekening met de effecten van de kapitaalstructuur van de desbetreffende onderneming, noch met de diverse aspecten van de ondernemingsfiscaliteit dewelke opgenomen werden in de resultatenrekening.

EBIT was de voorganger van EBITDA ofwel *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*. Deze laatste verwijdt nog enkele bijkomende niet-kaselementen uit de resultatenrekening, met name: de afschrijvingskost en de waardeverminderingen.

II. DE STRUCTUUR VAN DE BELGISCHE RESULTATENREKENING

De Belgische resultatenrekening kent enerzijds, in tegenstelling tot internationaal aanvaarde normering hieromtrent, elementen uit een zogenaamde functionele en naar-aard classificatie; anderzijds bestaat de mogelijkheid om uitzonderlijke resultaten te erkennen. Uitzonderlijke resultaten worden conform het Belgische jaarrekeningrecht omschreven als kosten en opbrengsten die geen verband houden met de gewone bedrijfsuitoefening.



III. OVEREENSTEMMING TUSSEN EBIT EN DE BELGISCHE RESULTATENREKENING

Zoals gesteld in de eerste paragraaf tracht EBIT een maatstaf te zijn voor de operationele winst of verlies binnen een bepaalde periode, waardoor EBIT conform de Belgische resultatenrekening het meest overeenstemt met de code 9901 *Bedrijfswinst (Bedrijfsverlies)*. Echter, we erkennen twee problematieken indien we deze code zouden gelijkstellen met de EBIT; enerzijds dienen we in deze context de behandeling van de uitzonderlijke resultaten te analyseren en anderzijds moeten de financiële resultaten herwerkt worden om te komen tot het EBIT-concept.

Het EBIT-concept is ontstaan binnen de internationale/Angelsaksische financiële rapporteringspraktijk; kenmerkend aan de internationale financiële rapporteringsstandaarden is de totale afwezigheid of beperktere aanwezigheid van uitzonderlijke resultaten in vergelijking tot het Belgische jaarrekeningrecht.

Inderdaad, uitzonderlijke resultaten zijn conform IFRS en meer bepaald IAS 1, paragraaf 87 niet toegestaan: *“An entity shall not present any items of income or expense as extraordinary items, in the statement of comprehensive income or the separate income statement (if presented), or in the notes.”*

Tevens worden onder de US GAAP normen, slechts voor een aantal transacties uitzonderlijke resultaten erkend (o.a. *badwill*). De afwezigheid van de uitzonderlijke resultaten binnen de internationale rapporteringspraktijk zorgt er weliswaar voor dat voor de bepaling van de EBIT op basis van de Belgische resultatenrekening, deze resultaten opnieuw moeten toegevoegd worden aan de berekeningsbasis. De hoofding *Winst (verlies) van het boekjaar voor belasting* ofwel code 9903 sluit hiermee dus aan.

Een tweede problematiek bevindt zich tevens op het niveau van de financiële resultaten; zowel de financiële opbrengsten van beleggingen en liquide middelen (codes: 751 en 752/9) alsook de financiële kosten van financiële schulden (codes: 650 en 652/9) moeten gecorrigeerd worden in het resultaat verkregen in code 9903. Dit betekent in concreto dat de berekening van de EBIT op basis van de Belgische resultatenrekening als volgt verloopt:

OMSCHRIJVING	CODE
Winst (verlies) van het boekjaar voor belasting	9903
- Opbrengsten uit vlottende activa	751
- Andere financiële opbrengsten	752/9
+ Kosten van schulden	650
+ Andere financiële kosten	652/9

EBIT

De respectievelijke codes verwijzen naar het zogenaamde volledige schema van de Belgische jaarrekening; voor wat betreft het verkorte schema verwijzen wij naar de corresponderende rekeningen van het MAR. Het is duidelijk dat op basis van de resultatenrekening de EBIT voor een verkort schema niet kan berekend worden.

IV. OVEREENSTEMMING TUSSEN EBITDA EN DE BELGISCHE RESULTATENREKENING

De overgang van EBIT naar EBITDA is vrij voor de hand liggend, er worden namelijk nog twee bijkomende correcties ten aanzien van de EBIT doorgevoerd voor zogenaamde niet-kas items: *depreciations* en *amortizations*. Daar de Belgische resultatenrekening elementen van een naar-aard en functionele classificatie bevat, zijn de hoofdingen die betrekking hebben op *depreciations* en *amortizations* verspreid over verschillende rubrieken van de resultatenrekening: *Bedrijfskosten*, *Uitzonderlijke opbrengsten* en *Uitzonderlijke kosten*.



De overgang van EBIT naar EBITDA verloopt dan ook als volgt:

OMSCHRIJVING	CODE
Winst (verlies) van het boekjaar voor belasting	9903
- Opbrengsten uit vlottende activa	751
- Andere financiële opbrengsten	752/9
+ Kosten van schulden	650
+ Andere financiële kosten	652/9

EBIT

+ Afschrijvingen en waardeverminderingen op oprichtingskosten, op immateriële en materiële vaste activa	630
+ Waardevermindering op voorraden, op bestellingen in uitvoering en op handelsvorderingen: toevoegingen (terugnemingen)	631/4
+ Uitzonderlijke afschrijvingen en waardeverminderingen op oprichtingskosten, op immateriële en materiële vaste activa	660
+ Terugneming van afschrijvingen en van waardeverminderingen op immateriële en materiële vaste activa	760

EBITDA



GEBRUIK VAN UNIFORME BOEKHOUDSOFTWARE DOOR INTERNATIONALE ONDERNEMINGEN

ADVIES 2010/20

10 november 2010

57

TREFWOORDEN

algemeen rekeningenstelsel – Belgische bijkantoren – Belgische dochterondernemingen – boekhoudpakket – boekhoudsoftware – buitenlands bijkantoor – buitenlandse ondernemingen – concordantietabel – dubbel rekeningenstelsel – een-op-een relatie – genormaliseerd rekeningenstelsel – groepsrekeningenstelsel – historiek – MAR – proef- en saldibalans – taal

Inleiding

Belgische dochterondernemingen en bijkantoren of centra van werkzaamheden van internationale ondernemingen zijn er vandaag vaak toe gehouden bepaalde genormaliseerde boekingsprocedures, uitgewerkt door de moederonderneming of de maatschappelijke zetel in het buitenland, na te leven. Hierbij stelt zich de vraag of de eisen die de buitenlandse moedermaatschappij wenst op te leggen, te verzoenen zijn met de Belgische boekhoudkundige verplichtingen.

I. BELGISCHE DOCHTERONDERNEMINGEN EN BIJKANTOREN OF CENTRA VAN WERKZAAMHEDEN VAN BUITENLANDSE ONDERNEMINGEN

A. *De Belgische boekhoudwet*

Krachtens artikel 1, tweede lid van de wet van 17 juli 1975 (hierna: Boekhoudwet) moeten in België gevestigde bijkantoren en centra van werkzaamheden van ondernemingen naar buitenlands recht, net zoals alle in België gevestigde ondernemingen, een boekhouding voeren en een inventaris alsmede een jaarrekening opstellen overeenkomstig de bepalingen van de wet en de voor haar uitvoering getroffen besluiten.¹

B. *De minimumindeling van het algemeen rekeningenstelsel (MAR)*

Overeenkomstig artikel 4, vijfde lid van de Boekhoudwet moeten ondernemingen de rekeningen onderbrengen in een voor het bedrijf van de onderneming passend rekeningenstelsel. Dit rekeningenstelsel dient te beantwoorden aan de minimumindeling van het algemeen rekeningenstelsel (hierna: MAR).² Deze minimum normalisering werd doorgevoerd teneinde

-
- 1 Cf. CBN-advies 1/1 "Ondernemingen naar buitenlands recht – Toepasselijkheid van de wet en de uitvoeringsbesluiten", *Bulletin CBN*, nr. 1, augustus 1997, 7. Voor de begripsomschrijving van "bijkantoren en centra van werkzaamheden in België van ondernemingen naar buitenlands recht", zie CBN-advies 1/5 "Ondernemingen naar buitenlands recht : bijkantoren en centra van werkzaamheden in België – Begrip", *Bulletin CBN*, nr. 3, juli 1978, 12 en CBN-advies 1/5bis "Bijkantoren en centra van werkzaamheden in België van ondernemingen naar buitenlands recht – Begrip", *Bulletin CBN*, nr. 10, april 1983, 4-5.
 - 2 Koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningenstelsel, *BS* 29 september 1983. Artikel 1, 4° van dit koninklijk besluit geeft een opsomming van de ondernemingen die niet onderworpen zijn aan deze verplichting. Hiertoe behoren onder meer de door buitenlandse ondernemingen in België gevestigde bijkantoren, wanneer die bijkantoren geen eigen opbrengsten hebben door verkoop van goederen of dienstverlening aan derden of door geleverde goederen of verleende diensten aan de buitenlandse onderneming waarvan zij afhangen en waarvan de werkingskosten volledig door de laatstgenoemde worden gedragen.



de rekeningstelsels af te stemmen op het schema van de balans en van de jaarrekening.³

Zodoende zal elk boekhoudpakket van een in ons land gevestigde onderneming minimaal de in het koninklijk besluit voorgeschreven rekeningen moeten bevatten, met de opgegeven nummers.⁴ Dit rekeningenplan kan uitgebreid worden volgens de behoeften en werkzaamheden van de onderneming, namelijk door een aanpassing van de benaming van de rekeningen, door het aanleggen van subrekeningen of door de toevoeging van bijkomende rekeningen.⁵

Artikel 14 van de Boekhoudwet bepaalt dat de minister van Economische Zaken of de minister van Middenstand (voor vennootschappen en andere ondernemingen die als klein kunnen worden beschouwd in de zin van het W.Venn.), evenwel in bijzondere gevallen, na een met redenen omkleed advies van de CBN, kan toestaan dat wordt afgeweken van de regels vastgesteld op grond van artikel 4, zesde lid van de Boekhoudwet.⁶ Hieruit blijkt dat de regering duidelijk oog had voor de moeilijkheden die bij het invoeren van een verplicht rekeningenstelsel kunnen ontstaan. De activiteiten van ondernemingen of vennootschapsgroepen kunnen immers worden uitgeoefend in verscheidene landen die elk zoniet een genormaliseerd stelsel, dan toch uiteenlopende bijzondere wetgevingen inzake boekhouding hebben.⁷

3 Verlag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 7 maart 1978 tot bepaling van de inhoud en van de indeling van een als minimum geldend genormaliseerd rekeningstelsel, *BS* 13 mei 1978. Ook het advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven van 12 juni 1972 stelt dat het voorgeschreven jaarrekening-schema met zich meebrengt dat de onderneming een boekhouding dient te voeren waaruit door eenvoudige transpositie de jaarrekening kan worden opgesteld.

4 Met uitzondering van de ondernemingen bedoeld in artikel 1, 4° van het koninklijk besluit van 12 september 1983.

5 Het Verlag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 7 maart 1978 heeft het over twee doelstellingen: het doorvoeren van een minimum normalisering van het rekeningstelsel en de aanpassing aan de werkzaamheden van de onderneming. Zie in verband met de opening van bijkomende rekeningen bovendien CBN-advies R100/1 "Opening van bijkomende rekeningen", *Bulletin CBN*, nr. 5, mei 1979, 18-19.

6 Artikel 4, lid 6 van de Boekhoudwet bepaalt dat de Koning de bevoegdheid heeft om bij koninklijk besluit de minimumindeling van een rekeningenstelsel vast te leggen. Verscheidene vragen die in het verleden aan de Commissie werden voorgelegd, en die betrekking hadden op de toepassing van de bepalingen van de wet zelf en niet op de toepassing van de besluiten getroffen ter uitvoering, werden derhalve als onontvankelijk beschouwd: zie CBN-advies 108/1 "Afwijkingen van de bepalingen van het KB van 8 oktober 1976 - Procedure", *Bulletin CBN*, nr. 1, augustus 1977, 22-23; CBN-advies 108/3 "Adviesbevoegdheid van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen ten aanzien van individuele vragen om afwijking wegens verstoring van de mededingingsvoorwaarden", *Bulletin CBN*, nr. 18, januari 1986, 5-7.

7 Verlag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 7 maart 1978, *BS* 13 mei 1978.

De Commissie is echter van oordeel dat artikel 14 van de Boekhoudwet geen algehele afwijkmogelijkheid bevat.⁸ Er kan dus geen volledige vrijstelling op het verplichte gebruik van het genormaliseerd rekeningenstelsel toegekend worden aan internationale ondernemingen.

De Commissie meent dat een gedeeltelijke oplossing voor het boekhoudkundig probleem van de internationale ondernemingen kan gevonden worden in het houden van een dubbel rekeningstelsel.

Alhoewel de voorkeur van de Commissie oorspronkelijk uitging naar het werken met één enkel rekeningenstelsel en zij het houden van een dubbel rekeningenstelsel (met name het MAR en het door de moederonderneming opgelegde groepsrekeningenstelsel) niet als de gelukkigste oplossing beschouwde, uitte zij in advies R100/3 geen principiële bezwaren tegen deze methode. De minimumvereiste was wel dat eenmaal per maand de totale debet- en creditbewegingen per rekening van het algemeen rekeningenstelsel werden overgeboekt en dat zowel de basisverrichtingen als de verantwoordingsstukken via een rechtstreekse of onrechtstreekse, maar structurele binding tussen beide stelsels konden worden teruggevonden.⁹

Aangezien potentiële investeerders die actief zijn op internationale of buitenlandse kapitaalmarkten al te vaak afgeschrikt worden door deze zware additionele administratieve verplichting, is de Commissie van mening dat advies R100/3 niet langer weerhouden kan worden.

Een onderneming mag een van het MAR verschillend rekeningenplan gebruiken, op voorwaarde dat zij op ieder ogenblik d.m.v. een concordantietabel een proef- en saldbalans kan voorleggen, opgesteld conform de voorschriften van het koninklijk besluit van 12 september 1983 m.b.t. het MAR, en dit zonder verplichte “één-op-één relatie”.¹⁰

Dit betekent dat met behulp van deze concordantietabel telkens een bestaande MAR-rekening moet kunnen worden aangeduid die tegenover een of

8 Cf. CBN-advies R100/2 “Aanpassing van het rekeningenstelsel van de onderneming”, *Bulletin CBN*, nr. 5, mei 1979, 20-22.

9 CBN-advies R100/3 “Houden van een dubbel rekeningstelsel – eigen rekeningstelsel – groepsrekeningstelsel”, *Bulletin CBN*, nr. 6, januari 1980, 20-21.

10 De verplichting tot het in acht nemen van een één-op-één relatie houdt in dat telkens voor elke buitenlandse rekening één rekening voorhanden is die voldoet aan het Belgische genormaliseerd stelsel, en omgekeerd.



meerdere rekeningen uit een ander rekeningenstelsel staat. Bovendien moet voor elke MAR-grootboekrekening een historiek kunnen worden opgevraagd, met directe verwijzing naar de betrokken verantwoordingsstukken.¹¹ De concordantietabel wordt zowel in de zetel als in de belangrijke boekhoudingsafdelingen van de onderneming voortdurend ter beschikking gehouden van belanghebbenden.

Wat betreft de taal waarin de boekhouding wordt gevoerd, wenst de Commissie te benadrukken dat ondernemingen zich dienen te houden aan de wettelijke bepalingen inzake het taalgebruik.¹²

II. BUITENLANDSE BIJKANTOREN VAN BELGISCHE ONDERNEMINGEN

De CBN stelt in advies 172/1 dat een buitenlands bijkantoor van een Belgische onderneming in burgerrechtelijk en handelsrechtelijk opzicht integrerend deel uitmaakt van deze onderneming.¹³ In tegenstelling tot wat het geval is voor bijkantoren en centra van werkzaamheden in België van buitenlandse ondernemingen, kunnen we hier dus niet spreken van een boekhoudkundige personificatie of zelfstandigheidsfictie.¹⁴

11 Artikel 6 van de Boekhoudwet bepaalt immers dat elke boeking moet geschieden aan de hand van een gedagtekend verantwoordingsstuk, waarnaar zij moet verwijzen. Volgens het CBN-advies 174/1 "Beginselen van een regelmatige boekhouding", *Bulletin CBN*, nr. 38, februari 1997, 2-32, moet de band tussen de boeking en het verantwoordingsstuk blijken uit een wederzijdse verwijzing, waarmee men op elk tijdstip van de boeking naar het verantwoordingsstuk kan en vice versa.

12 Artikel 52 §1 van de wetten op het gebruik van talen in bestuurszaken, gecoördineerd bij koninklijk besluit van 18 juli 1966, *BS* 2 augustus 1966; artikel 1, 2 en 5 van het decreet van 19 juli 1973 tot regeling van het gebruik van de talen voor de sociale betrekkingen tussen de werkgevers en de werknemers, alsmede van de voor de wet en de verordeningen voorgeschreven akten en bescheiden van de ondernemingen, *BS* 6 september 1973; artikel 1 en 2 van het decreet van 30 juni 1982 inzake de bescherming van de vrijheid van het taalgebruik van de Franse taal in de sociale betrekkingen tussen de werkgevers en hun personeel, alsook van akten en documenten van ondernemingen opgelegd door de wet en de reglementen, *BS* 27 augustus 1982.

13 CBN-advies 172/1 "Opneming van de rekeningen van een buitenlands bijkantoor", *Bulletin CBN*, nr. 35, oktober 1995, 18.

14 In het kader van een verantwoord beheer worden de buitenlandse bijkantoren in de praktijk echter boekhoudkundig vaak als een afzonderlijke persoon beschouwd.

In de gevallen waarin het bijkantoor of centrum van werkzaamheden is gevestigd in een ander land dan de zetel, moet het bijkantoor, overeenkomstig de wetgeving van het land van vestiging, niet alleen een afzonderlijke boekhouding voeren over zijn werkzaamheden aldaar, maar bovendien moet die boekhouding gevoerd worden volgens de in dat land geldende regels. De opname van de rekeningen van dat buitenlands bijkantoor in de boekhouding van de betrokken Belgische onderneming kan dan ook soms voor problemen zorgen bij de herwerking en de omrekening. Een herwerking kan immers noodzakelijk zijn omdat het bijkantoor onder meer de in het land van vestiging geldende benamingen van rekeningen gebruikt, die vaak afwijken van de regels en de beginselen in het land van de zetel.¹⁵ Ook hier is de Commissie de mening toegedaan dat de rekeningen van de buitenlandse bijkantoren van op Belgische grondgebied gevestigde moederondernemingen d.m.v. een concordantietabel te allen tijde moeten kunnen worden omgezet in een rekeningenstelsel zoals voorzien in het koninklijk besluit van 12 september 1983.

15 CBN-advies 172/1 "Opneming van de rekeningen van een buitenlands bijkantoor", *Bulletin CBN*, nr. 35, oktober 1995, 18.





DE BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN TRANSFERVERGOEDINGEN BETAALD BIJ DE MUTATIE VAN VOETBALSPELERS (NIET-AMATEURS EN PROF SPELERS)

ADVIES 2010/21
10 november 2010

57

TREFWOORDEN

immateriële vaste activa – transfervergoeding

Inleiding

Een voetbalclub die wenst deel te nemen aan officiële competities treedt in België toe tot de Koninklijke Belgische Voetbalbond (hierna: KBVB¹).

Om deel te nemen aan officiële of vriendschappelijke wedstrijden van een club moet de speler zelf ook aangesloten zijn bij de KBVB. Spelers van toegetrede voetbalclubs verkrijgen automatisch de hoedanigheid van *toegewezen aangeslotenen* bij de KBVB: het betreft natuurlijke personen die aangesloten worden op voorstel van een effectieve club². Spelers kunnen echter ook *niet-toegewezen aangeslotenen* bij de KBVB zijn. Zij zijn in dat geval niet toegewezen aan een bepaalde voetbalclub en zullen dus persoonlijk een jaarlijkse individuele bondsbijdrage betalen. Aan de kwalificatie van een speler voor deelname aan officiële of vriendschappelijke wedstrijden

1 De KBVB is een vzw en het overkoepelend orgaan die officieel het voetbal in België en het buitenland vertegenwoordigt. De KBVB heeft tot doel de administratieve en sportieve organisatie van de voetbal-sport evenals de verspreiding ervan onder al haar vormen [art. 102 Bondsreglement].

2 Zonder afbreuk te doen aan de bepalingen met betrekking tot de kwalificatie, kan eenzelfde persoon aan niet meer dan één effectieve club toegewezen worden.

van een club zijn nog een aantal voorwaarden verbonden³. Zo moet een speler aan deze club zijn toegewezen ten gevolge van een definitieve transfer of er tijdelijk, bij middel van een tijdelijke transfer, aan zijn uitgeleend (de transfersystemen worden verder in de tekst toegelicht).

Spelers hebben het statuut van amateur, niet-amateur of profspeler⁴. Enkel de niet-amateurs en profspelers kunnen gebonden zijn door een contract. Deze contracten worden afgesloten tussen een betrokken speler en een club en hebben een duurtijd van ten hoogste vijf seizoenen⁵. Zo verbindt een betaalde sportbeoefenaar er zich bij contract toe voor een bepaalde club zijn sportactiviteit uit te oefenen als beroep, gevolg te geven aan alle oproepen die hem door de club worden gestuurd en alle prestaties te leveren die de club van hem eist. Dit contract moet beantwoorden aan de wettelijke en reglementaire voorwaarden, met inbegrip van de collectieve arbeidsovereenkomsten⁶.

Een speler kan slechts een verandering van toewijzing of een tijdelijke kwalificatie voor een andere voetbalclub bekomen door het realiseren van een transfer⁷. Een onderscheid wordt gemaakt tussen nationale en internationale transfers.

Een gewone nationale transfer komt tot stand met het akkoord van de twee betrokken clubs en de aangeslotene. Gewone nationale transfers kunnen een definitief karakter hebben, d.w.z. dat de aangeslotene voor een onbepaalde duur toegewezen wordt aan een andere club. Deze laatste club verkrijgt naar aanleiding van deze transfer vanaf een contractueel vastgestelde datum het exclusieve recht om gebruik te maken van de sportieve prestaties van de betrokken speler.

3 Zie hiervoor artikel 1001 e.v. van het Bondsreglement.

4 Artikel 526 Bondsreglement. Een belangrijk verschil is dat niet-amateurs kunnen zijn toegewezen aan alle clubs, daar waar profspelers enkel kunnen worden toegewezen aan profclubs. Bovendien beoefenen profspelers hun sportactiviteit uit als beroep.

5 Voor spelers ouder van 18 jaar. Contracten met spelers onder de 18 jaar hebben een duur van ten hoogste drie seizoenen. Het voeren van transferonderhandelingen door een club met contractspelers van wie het contract met een andere club niet verstrijkt op het einde van het seizoen, is verboden.

6 Contracten met niet-amateurs worden opgesteld conform alle wettelijke en reglementaire bepalingen zonder verwijzing naar de collectieve arbeidsovereenkomsten.

7 Het betreft mutaties, zoals omschreven in artikel 901 e.v., Titel 9 *Mutaties van spelers en aangeslotenen* van het Bondsreglement van de Koninklijke Belgische Voetbalbond (KBVB) 2009/2010.



Heeft de nationale transfer een tijdelijk karakter, dan betekent dit dat de aangeslotene voor een bepaalde duur gekwalificeerd wordt voor een andere club maar toegewezen blijft aan zijn club van herkomst. Bij het verstrijken van een tijdelijke transfer, keert de speler van rechtswege terug naar zijn club van herkomst. De duur van deze tijdelijke transfer mag de duur van het contract met de afstanddoende club niet overschrijden.

Wat de internationale transfers betreft is de FIFA-reglementering⁸ van kracht.

Het Bosmanarrest⁹ had in 1995 verstrekkende gevolgen in het Europees transferlandschap. *Enerzijds* kan voor spelers van wie het contract afgelopen is, sindsdien niet langer een transfersom worden gevraagd. *Anderzijds* werden de beperkingen voor het aantal buitenlandse spelers opgeheven, voor zover het spelers uit de andere Europese lidstaten betrof.

Aan de CBN werd de vraag gesteld op welke wijze de vergoeding, betaald voor een speler naar aanleiding van een transferovereenkomst, in de boekhouding van een club¹⁰ moet worden verwerkt¹¹.

8 Fédération Internationale de Football Association, Regulations on the Status and Transfer of Players.

9 Europees Hof van Justitie, C-415/93, 15 december 1995, betreffende de toepassing van art. 48 van het EEG-Verdrag.

10 In de tekst van het advies wordt voor de boekhoudkundige verwerking verwezen naar het KB W.Venn. In geval van een vzw werden in het artikel 7 van het koninklijk besluit van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen, geen afwijkende bepalingen opgenomen.

11 De Commissie is van oordeel dat de conclusies tot dewelke dit advies leidt ook van belang kunnen zijn bij de verwerking van soortgelijke vergoedingen in andere sporttakken.

I. BELGISCHE WETGEVING

In de Belgische regelgeving zelf wordt geen definitie gegeven van wat moet worden begrepen onder een actief. Algemeen kan gesteld worden dat het middelen betreft, die aanwezig moeten zijn om een onderneming uit te bouwen.

Een transfer kan worden beschouwd als een overdracht van rechten of het tijdelijk verlenen van rechten met betrekking tot een speler al naargelang het gaat om een definitieve of tijdelijke transfer¹². De ontvangende sportclub verkrijgt immers, bij een transfer van een sportbeoefenaar, definitief of tijdelijk de mogelijkheid om de talenten van de betrokken speler exclusief als zodanig te gebruiken in het kader van haar doelstelling.

Art. 95, § 1, derde lid van het koninklijk van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen (hierna: KB W.Venn.) stelt dat onder concessies, octrooien, licenties, merken en andere gelijkaardige rechten moet worden verstaan enerzijds de octrooien, licenties, know-how, merken en andere gelijkaardige rechten waarvan de vennootschap eigenares is, anderzijds de rechten tot exploitatie van onroerende goederen, octrooien, licenties, merken en andere gelijkaardige rechten die eigendom zijn van derden, evenals de aanschaffingswaarde van het recht van de vennootschap om van derden dienstverleningen van know-how te verkrijgen, wanneer die rechten door de vennootschap ten bezwarende titel werden verworven.

Ten gevolge van een transfer, ontvangt een club minstens een recht om van derden, in casu de bij de KBVB aangesloten speler, dienstverlening te verkrijgen¹³. Hieruit besluit de Commissie dat, in geval van een definitieve transfer, deze verworven rechten een immaterieel vast actief uitmaken.

12 Zie ook het standpunt van de btw-administratie in deze materie verder in de tekst.

13 Ook de btw-reglementering beschouwt transfers als zijnde overdrachten van rechten of het tijdelijk verlenen van rechten met betrekking tot een speler al naargelang het gaat om een definitieve of tijdelijke transfer. In die zin wordt, wanneer men het in artikel 21, § 3, 7°, a) van het Btw-wetboek heeft over *de overdracht van of het verlenen van een auteursrecht, een octrooi, een licentierecht, een fabrieks- of handelsmerk of een ander soortgelijk recht*, met laatstgenoemde ook de vrije transfer van spelers tussen voetbalclubs verstaan. Dit stemt overeen met het ter zake door de Europese Commissie ingenomen standpunt waarbij, vanuit het oogpunt van een uniforme bepaling van de plaats van de dienst, de transfer van een sportbeoefenaar wordt beschouwd als het verlenen van rechten op die sportbeoefenaar. Bijgevolg is de overeenkomst gesloten tussen sportclubs waarbij, hetzij de rechten op een voetballer definitief worden overgedragen, hetzij de rechten op een speler tijdelijk worden verleend, een dienst in de zin van het Btw-wetboek.



II. DE INTERNATIONALE FINANCIËLE RAPPORTERINGSSTANDAARDEN IFRS/IAS

Inspiratie kan tevens worden gevonden in de internationale financiële rapporteringsnormen, waar een actief wordt gedefinieerd als zijnde een uit gebeurtenissen in het verleden voortgekomen middel, waarover de entiteit de zeggenschap uitoefent en waaruit in de toekomst naar verwachting economische voordelen naar de entiteit zullen vloeien¹⁴.

De internationale financiële rapporteringsstandaarden definiëren immateriële activa in IAS 38 *Immateriële activa*, als zijnde identificeerbare, niet-monetaire activa zonder fysieke vorm¹⁵.

Een actief is identificeerbaar als het:

- afscheidbaar is, dat wil zeggen dat het kan worden afgescheiden of losgemaakt van de entiteit en kan worden verkocht, overgedragen, in licentie gegeven, gehuurd of geruild, hetzij individueel, hetzij samen met een gerelateerd contract, gerelateerd identificeerbaar actief of gerelateerde identificeerbare verplichting, ongeacht of de entiteit voornemens is dit te doen; of
- voortvloeit uit contractuele of andere juridische rechten, ongeacht of deze rechten overdraagbaar zijn aan of gescheiden kunnen worden van de entiteit of van andere rechten en verplichtingen¹⁶.

Wat de identificatie en erkenning betreft van bepaalde vaardigheden van personeel wordt er in IAS 38 op gewezen dat het onwaarschijnlijk is dat specifieke technische talenten vallen onder de definitie van immateriële activa, tenzij ze worden beschermd door juridisch afdwingbare rechten om ze te gebruiken en om hieruit verwachte toekomstige economische voordelen te verkrijgen. Voor wat betreft de transfercontracten van professionele sportlui is aan deze voorwaarde te voldaan. Dit impliceert dat ook in het IAS/IFRS raamkader de geveiseerde rechten een immaterieel vast actief uitmaken.

¹⁴ Raamwerk, paragraaf 49.

¹⁵ IAS 38.8.

¹⁶ IAS 38.12.

III. BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN DE BETAALDE TRANSFERVERGOEDINGEN

A. *Transfers met een definitief karakter*

Op basis van bovenstaande argumenten meent de Commissie te kunnen besluiten dat de vergoeding, betaald voor de verwerving van de exclusieve rechten op de sportieve prestaties van een speler, boekhoudkundig kan worden opgenomen onder de immateriële vaste activa. Het is de bedoeling van de verwervende club deze spelers in te zetten tijdens wedstrijden. De band die bijgevolg ontstaat tussen deze spelers en de club zorgt voor toekomstige opbrengsten uit ticketten, abonnementen, het aantrekken van (nieuwe) sponsors, inkomsten uit merchandising, tv-rechten, enz.

Elke betaalde transfervergoeding, opgenomen onder de immateriële vaste activa, zal afzonderlijk¹⁷ worden gewaardeerd aan aanschaffingswaarde en voor dat bedrag in de balans worden opgenomen, onder aftrek van de desbetreffende afschrijvingen¹⁸.

Onder de aanschaffingswaarde wordt verstaan: de aanschaffingsprijs zoals bepaald in artikel 36 KB W.Venn., de vervaardigingsprijs zoals bepaald in artikel 37 KB W.Venn., of de inbrengwaarde zoals bepaald in artikel 39 KB W.Venn.

De aanschaffingsprijs omvat, naast de aankoopprijs, de bijkomende kosten. Voor wat betreft de betaalde transfervergoedingen kan bij wijze van voorbeeld worden gesteld dat de additioneel betaalde opleidingsvergoedingen, naar aanleiding van een transfer van een speler die de leeftijd van 23 jaar nog niet heeft bereikt¹⁹, als bijkomende kost samen met de betaalde transfervergoeding zal worden geactiveerd²⁰.

17 Artikel 31 KB W.Venn.

18 Artikel 35 KB W.Venn.

19 Overeenkomstig de bepalingen van de omzendbrieven nrs. 769 van 24 augustus 2001 en 826 van 31 oktober 2002 die uitgaan van de FIFA [Article 20, Training compensation, Regulations on the Status and Transfer of Players, Fédération Internationale de Football Association].

20 Bestissing btw nr. E.T.109.759 dd. 08.08.2005: wanneer een voetbalclub, naar aanleiding van de transfer van een speler die de leeftijd van 23 jaar nog niet heeft bereikt, een opleidingsvergoeding ontvangt van een andere club, dan vormt die vergoeding niet de tegenprestatie van een handeling als bedoeld in het Btw-wetboek. Dergelijke vergoeding is bijgevolg niet aan de belasting onderworpen.



De geactiveerde transfervergoedingen zullen worden afgeschreven over de overeengekomen contractduur²¹, met inachtneming van een eventuele restwaarde. Deze werkwijze zorgt ervoor dat, overeenkomstig het overeenstemmingsbeginsel, de kosten veroorzaakt door de betaalde transfervergoeding tegenover de toekomstige opbrengsten komen te staan die de spelers genereren.

De afschrijvingen moeten voldoen aan de eisen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw²². Ze moeten stelselmatig worden gevormd volgens de door de vennootschap overeenkomstig artikel 28, § 1, vastgelegde methoden. Ze mogen niet afhangen van het resultaat van het boekjaar²³.

Vele transfercontracten worden afgesloten voor een vaste contractduur maar zijn eventueel verlengbaar met een optionele termijn van bijvoorbeeld 1 jaar. Bij de vaststelling van de contractduur zal, voor de berekening van de afschrijvingen, bij aanvang geen rekening worden gehouden met deze mogelijkheid tot verlenging. Naar de mening van de Commissie betreft de bijkomende kost in geval van een verlenging waartoe minstens drie maanden voor het einde van het contract wordt besloten, een kost ten laste van de periode van verlenging.

Een gedeelte van de transferprijs kan ook variabel zijn en is pas verschuldigd indien voldaan is aan een aantal criteria. Zo kan bijvoorbeeld een bijkomend bedrag moeten worden betaald indien de club waartoe de betrokken speler behoort, zich kan kwalificeren voor een bepaald toernooi. Indien het voldoen aan dergelijke criteria ook toekomstige voordelen voor de club met zich meebrengt, zal de bijkomende vergoeding worden verwerkt zoals bepaald in CBN-advies 126/10 “Verwerking van een vast actief voor een variabele prijs die afhankelijk is van de toekomstige winst van de koper”²⁴. Van zodra de bijkomende variabele vergoeding vaststaat, betreft dit bijgevolg een bijkomend onderdeel van de aanschaffingsprijs. Conform CBN-advies 126/10 wordt elk bijkomend onderdeel van de aanschaffingsprijs afgeschre-

21 Artikel 45 KB W.Venn.: Onder “afschrijvingen” verstaat men de bedragen ten laste van de resultatenrekening genomen, met betrekking tot oprichtingskosten en tot immateriële en materiële vaste activa waarvan de gebruiksduur beperkt is, ten einde hetzij het bedrag van deze oprichtingskosten en van de eventueel geherwaardeerde aanschaffingskosten van deze vaste activa te spreiden over hun waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur, hetzij deze kosten ten laste te nemen op het ogenblik waarop zij worden aangegaan.

22 Artikel 46 KB W.Venn.

23 Artikel 48 KB W.Venn.

24 *Bulletin CBN*, nr. 30, februari 1993, 17-19.

ven over de restlooptijd van het contract. Slechts op deze wijze worden de bijkomende lasten in resultaat genomen wanneer ook de bijkomende voordelen voor de club ontstaan. Is de betaling van de bijkomende variabele vergoeding anderszins gekoppeld aan eerder kortstondige voorwaarden zoals bijvoorbeeld het winnen van één enkele wedstrijd, dan sluit de Commissie evenwel de mogelijkheid tot onmiddellijke inresultaatname van deze bijkomende variabele vergoeding niet uit.

Er zal worden overgegaan tot aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen wanneer, ingevolge blessures, contractbreuk, ziekte of ongeval, de boekhoudkundige waarde van de geactiveerde transfervergoedingen hoger zou liggen dan de gebruikswaarde ervan voor de vennootschap, bijvoorbeeld bij overlijden van de speler of wanneer uit een doktersattest zou blijken dat de betrokken speler niet meer kan spelen op professioneel niveau. Eventuele vergoedingen die in dit kader bijvoorbeeld van een verzekeringsmaatschappij worden ontvangen, worden bij toekenning in opbrengst genomen. Op deze wijze kunnen zij de geboekte kosten deels neutraliseren, zonder afbreuk te doen aan het niet-compensatiebeginsel, zoals bepaald in art. 25, § 2 KB W.Venn.

Salarissen en alle bijhorende sociale lasten en verplichtingen naar aanleiding van het arbeidscontract met de betrokken spelers, worden als kosten van de periode verwerkt.

B. Transfers met een tijdelijke karakter

Bij een transfer met tijdelijk karakter zal de club die de speler kan opstellen een vergoeding betalen aan de club die de speler ter beschikking stelt.

De ontvangen vergoeding wegens het “ter beschikking stellen van de speler” door middel van een tijdelijke transfer naar een andere club, zal als opbrengst van de periode worden geboekt binnen de club die de speler op deze wijze uitleent. In geval van een eenmalige vergoeding voor de gehele periode zal deze, via gebruik van de overlopende rekeningen, worden in resultaat genomen over de periode van het tijdelijk transfercontract.



In de boekhouding van de club die de speler tijdelijk onder contract neemt, wordt de betaalde vergoeding in een subrekening van de rekeningengroep 61 *Diensten en diverse goederen* opgenomen. Indien het een eenmalige vergoeding betreft, zal deze gespreid worden over de periode van het tijdelijk transfercontract via overlopende rekeningen. Salarissen en alle bijhorende sociale lasten en verplichtingen naar aanleiding van het arbeidscontract met de betrokken spelers, worden als kosten van de periode verwerkt.



BOEKINGSWIJZE VAN EEN VOORSCHOT OP DE VERDELING VAN HET NETTO-ACTIEF

ADVIES 2010/22

10 november 2010

57

TREFWOORDEN

*eigen vermogen – sluiting vereffening – uitkering
aan vennoten – vereffenaar – vereffening – voorschot
– voorschot aan de vennoten op de verdeling van het
netto-actief*

Aan de Commissie werd een verzoek om een advies voorgelegd over de boekhoudkundige verwerking van de toekenning aan de vennoten van een in vereffening gestelde vennootschap, van een voorschot op het netto-actief dat hen zal toekomen bij de afsluiting van de vereffening.

Krachtens het Wetboek van Vennootschappen onderscheiden de uitkeringen aan de vennoten in het kader van de vereffening van een vennootschap, zich van de uitkeringen die tijdens het vennootschapsleven worden verricht, in die zin dat:

- enerzijds, het slechts gaat om voorschotten op het te verdelen netto-actief, aangezien – krachtens artikel 190, § 2 Wetboek van Vennootschappen – de definitieve uitkering aan de vennoten slechts kan plaatsvinden na betaling van de schulden of consignatie van de nodige gelden om die te voldoen;

- anderzijds, de rekeningen van de vereffening pas worden goedgekeurd en aan de vereffenaars pas kwijting wordt verleend voor de wijze waarop zij hun taak hebben vervuld, na afloop van de vereffening (artikel 194 Wetboek van Vennootschappen).

Uit beide vaststellingen vloeit voort dat de voorschotten aan de vennoten op de verdeling van het netto-actief – in tegenstelling met de uitkering van het eigen vermogen tijdens het vennootschapsleven – niet (rechtstreeks of via de resultaatverwerking) mogen worden toegerekend aan de verschillende betrokken posten van het eigen vermogen.

Tegen die achtergrond kunnen, volgens de Commissie, twee benaderingen worden onderscheiden:

- een eerste benadering houdt in dat het bedrag van het toegekende voorschot als voorschot op de verdeling onder de activa wordt geboekt. In deze balansvoorstelling is er geen impact op het eigen vermogen van de betrokken vennootschap;
- een tweede benadering houdt in dat het bedrag van het toegekende voorschot op zichtbare wijze, globaal wordt afgetrokken van het “eigen vermogen”.

De Commissie is van oordeel dat de voorkeur moet worden gegeven aan de tweede benadering. De vraag rijst immers of de sommen die als voorschot worden toegekend op de uitkering daadwerkelijk een actief vormen. Bij een normale gang van zaken zal daaruit in de toekomst geen inkomstestroom voortvloeien die gunstig is voor de onderneming. Bovendien sluit het bedrag van het eigen vermogen waarin die tweede benadering resulteert, nauwer aan bij de realiteit.

De voorschotten op de verdeling van het netto-actief dienen bijgevolg tot bij de sluiting van de vereffening, in de boekhouding onder een afzonderlijke rekening van de klasse 1, meer bepaald rekening 19 *Voorschot aan de vennoten op de verdeling van het netto-actief (-)*, te worden geboekt, zonder onderscheid al naar gelang deze voorschotten betrekking hebben op het maatschappelijk kapitaal, de uitgiftepremies of de reserves.



Na afloop van de vereffening, wordt rekening 19 *Voorschot aan de vennoten op de verdeling van het netto-actief (-)* gesaldeerd door het debiteren van de verschillende betrokken rekeningen van het eigen vermogen.

In het kader van die benadering worden de verschillende verrichtingen als volgt verwerkt:

– wanneer wordt beslist om een voorschot uit te keren aan de vennoten:

19 Voorschot aan de vennoten op de verdeling van het netto-actief (-)
aan 489 Andere diverse schulden

489 Andere diverse schulden
aan 550 Kredietinstellingen: rekening-courant

– na afloop van de vereffening:

100 Geplaatst kapitaal
11 Uitgiftepremies
13 Reserves
[14 Overgedragen winst]
aan 19 Voorschot aan de vennoten op de verdeling
van het netto-actief (-)

Aan de Commissie werd eveneens gevraagd hoe het voorschot op de verdeling van het netto-actief in hoofde van de vennootschap-aandeelhouder dient te worden geboekt.

De Commissie is van oordeel dat de verantwoordelijkheid voor de juiste boekhoudkundige verwerking bij het bestuursorgaan ligt.

Indien het risico dat de vereffenaar het voorschot nog zou terugvorderen quasi nihil is, dan mag het voorschot onmiddellijk worden afgeboekt van de boekwaarde van de aandelen. Ingeval het voorschot de boekwaarde van de aandelen overschrijdt, dan dient dat deel in resultaat te worden genomen. Het bestuursorgaan dient te beoordelen of hierbij een vermelding in de toelichting dient te gebeuren.

550 Kredietinstellingen: rekening-courant
aan 28 Financiële vaste activa
of 51 Aandelen
[76 Uitzonderlijke opbrengsten]

In het uitzonderlijke geval dat er een reële kans bestaat dat de vereffenaar het voorschot nog zou terugvorderen, dient de vennootschap een schuld te erkennen ten belope van het ontvangen voorschot. In principe kan de vereffenaar het voorschot immers nog terugvorderen indien zou blijken dat de resterende activa van de vennootschap in vereffening ontoereikend zijn om haar schulden aan te zuiveren. Dit zal echter, zoals gezegd, slechts uitzonderlijk voorvallen, aangezien de vereffenaar aansprakelijk is voor de tekortkomingen in zijn bestuur ¹.

550 Kredietinstellingen: rekening-courant
aan 489 Andere diverse schulden ²

1 Artikel 192 W. Venn. De vereffenaar zal er zich bijgevolg voor behoeden een te groot voorschot toe te kennen aan de aandeelhouders.

2 Na afloop van de vereffening, dient deze schuld afgeboekt te worden en in resultaat te worden genomen (voor het gedeelte dat men effectief ontvangt).





TOELICHTING BIJ DE MOGELIJKHEID VOOR KLEINE VERENIGINGEN EN STICHTINGEN OM ZICH TE ONDERWERPEN AAN DE BOEKHOUD- KUNDIGE VERPLICHTINGEN OPGELEGD AAN DE GROTE VERENIGINGEN EN STICHTINGEN

ADVIES 2011/1
8 december 2010

57

TREFWOORDEN

*dubbel boekhouden – kleine stichting – kleine vereni-
ging – model jaarrekening stichting – model jaar-
rekening vereniging – stichting – vereniging*

Inleiding

Kleine verenigingen en stichtingen, met andere woorden de verenigingen en stichtingen die niet beantwoorden aan de criteria bedoeld in artikel 17, § 3 van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen, voeren een vereenvoudigde boekhouding die minstens betrekking heeft op de mutaties in contant geld of op de rekeningen¹.

¹ Artikel 17, § 2 wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen.

Kleine verenigingen en stichtingen kunnen evenwel beslissen zich vrijwillig te onderwerpen aan de boekhoudkundige verplichtingen van grote verenigingen en stichtingen².

I. KLEINE VERENIGINGEN EN STICHTINGEN EN “DUBBEL BOEKHOUDEN”

Aan de Commissie werd gevraagd of het feit dat een kleine vereniging of stichting voor het voeren van haar boekhouding gebruik maakt van een geïnformatiseerd boekhoudprogramma dat werkt met inachtneming van de gebruikelijke regels van het dubbel boekhouden, impliceert dat deze vereniging of stichting zich vrijwillig onderwerpt aan de boekhoudkundige verplichtingen van grote verenigingen en stichtingen.

De Commissie is van oordeel dat dit niet het geval is. Een kleine vereniging die vrijwillig haar boekhouding volgens de regels van het dubbel boekhouden voert, kan niet worden geacht zich te willen onderwerpen aan de boekhoudkundige verplichtingen van grote verenigingen of stichtingen. Daartoe dient uitdrukkelijk besloten te worden. Die beslissing moet, overeenkomstig artikel 15 van het koninklijk besluit van 26 juni 2003 betreffende de vereenvoudigde boekhouding van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen (hierna: KB van 26 juni 2003), vermeld en verantwoord worden in de toelichting bij de jaarrekening en de belangrijkste gevolgen voor de vereniging opgeven³.

De Commissie wenst hierbij in herinnering te brengen dat de vereniging of stichting die vrijwillig haar boekhouding volgens de regels van het dubbel boekhouden voert, zonder zich te willen onderwerpen aan de boekhoud-

2 Artikel 15 koninklijk besluit van 26 juni 2003 betreffende de vereenvoudigde boekhouding van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen (BS 11 juli 2003, ed. 2).

3 De regering achtte het immers nodig om de mogelijkheid om zich vrijwillig te onderwerpen aan de boekhoudkundige verplichtingen opgelegd aan grote verenigingen en stichtingen, te onderwerpen aan diverse voorwaarden teneinde de oprechtheid en de vergelijkbaarheid van de rekeningen te vrijwaren (Verslag aan de Koning bij KB van 26 juni 2003).



kundige verplichtingen van grote verenigingen of stichtingen, het geheel van de bepalingen dient toe te passen die gelden voor kleine verenigingen en stichtingen.

Indien de boekhouding van een kleine vereniging vrijwillig wordt gevoerd volgens de gebruikelijke regels van het dubbel boekhouden, moet er bijgevolg ook voldaan worden aan de verplichting om de verrichtingen die betrekking hebben op mutaties in contant geld of op rekeningen, zonder vertraging, getrouw en volledig en naar tijdsorde in te schrijven in een ongesplitst dagboek.

Het vrijwillig voeren van de boekhouding volgens de regels van het dubbel boekhouden⁴, impliceert evenwel dat voldaan wordt aan deze verplichting van artikel 2 KB van 26 juni 2003⁵.

De jaarrekening van een kleine vereniging dient neergelegd te worden ter griffie van de rechtbank van koophandel⁶.

II. MODEL JAARREKENING

Daarnaast werd aan de Commissie gevraagd of een kleine vereniging of stichting die zich vrijwillig onderwerpt aan de boekhoudkundige verplichtingen opgelegd aan grote verenigingen en stichtingen haar jaarrekening dient neer te leggen volgens het model voorgesteld door de Nationale Bank.

Indien een kleine vereniging zich vrijwillig heeft onderworpen aan de boekhoudkundige verplichtingen opgelegd aan grote verenigingen, dient de kleine vereniging het geheel van de bepalingen toe te passen die gelden voor grote verenigingen. De kleine vereniging dient bijgevolg haar jaarrekening op te maken overeenkomstig de schema's, verkort of volledig, vastgelegd in het koninklijk besluit van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen en stichtingen. Zulks leidt evenwel niet tot de verplichting de

4 Zie wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen.

5 Cf. artikel 4, tweede lid wet van 17 juli 1975.

6 Artikel 26 *novies* wet van 27 juni 1921.

jaarrekening neer te leggen bij de Nationale Bank van België⁷. De jaarrekening mag neergelegd worden ter griffie van de rechtbank van koophandel. Naar het oordeel van de Commissie speelt artikel 26 van het koninklijk besluit van 19 december 2003, volgens hetwelke de verenigingen en stichtingen voor de neerlegging bij de Nationale Bank van België het model van jaarrekening dienen te volgen dat wordt opgesteld door de Nationale Bank van België, niet in geval van neerlegging van de jaarrekening bij de griffie van de rechtbank van koophandel.

Ook de Minister van Justitie werd ondervraagd over de vorm waaronder kleine verenigingen en stichtingen die zich vrijwillig onderwerpen aan de boekhoudkundige verplichtingen opgelegd aan grote verenigingen en stichtingen hun jaarrekening dienen neer te leggen ter griffie van de rechtbank van koophandel⁸.

De Minister antwoordde hierop: “Ingeval de kleine vereniging of stichting ervoor kiest haar boekhouding te voeren en haar jaarrekening op te stellen conform de regels die van toepassing zijn op de grote en zeer grote verenigingen en stichtingen moeten uiteraard de rekeningen opgemaakt overeenkomstig die regels, volgens het *volledige of verkorte schema bedoeld in het koninklijk besluit van 19 december 2003* betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen, openbaar worden gemaakt, met andere woorden worden opgenomen in het dossier dat ter griffie is geopend. [...] Ingeval zij zulks wenst, maar zij is daartoe niet verplicht, kan zij bovendien haar overeenkomstig het koninklijk besluit van 19 december 2003 opgestelde rekeningen bij de Balanscentrale van de Nationale Bank van België neerleggen. De rekeningen *kunnen* met het oog op de openbaarmaking ervan door neerlegging ter griffie of bij de Nationale Bank van België worden voorgesteld volgens een van de standaardschema’s – verkort of volledig – die de Balanscentrale voor de grote en zeer grote verenigingen heeft ontwikkeld, *dan wel op een wijze die beter overeenstemt met de boekhoudkundige handelswijze van de vereniging of stichting*”⁹.

7 Cf. Verslag aan de Koning bij het KB van 26 juni 2003.

8 Vraag nr. 741 van Mevr. Trees Pieters d.d. 6 juli 2005, zittingsperiode 51, *Bulletin V&A* 104.

9 Eigen cursivering.





ZETELVERPLAATSING NAAR BELGIË VAN EEN VENNOOTSCHAP OPGERICHT NAAR BUITENLANDS RECHT: GEVOLGEN VOOR HET VOEREN VAN DE BOEKHOUDING EN HET OPSTELLEN VAN DE JAARREKENING

ADVIES 2011/2
8 december 2010

57

TREFWOORDEN

concordantietabel – continuïteit – continuïteitsgedachte – eerste boekjaar – vergelijkende cijfers – zetelverplaatsing

Inleiding

Wanneer een onderneming, opgericht naar buitenlands recht, in de loop van het boekjaar haar voornaamste vestiging verplaatst naar België, rijzen bepaalde vragen met betrekking tot het voeren van de boekhouding en het opstellen van de jaarrekening.

De juridische analyse van de overbrenging van de zetel van een buitenlandse vennootschap naar België wordt beheerst door de continuïteitsgedachte. Onder bepaalde voorwaarden heeft de overbrenging gemeenrechtelijk geen ontbinding van de betrokken vennootschap met wederoprichting in België tot gevolg, zodat haar rechtspersoonlijkheid niet wordt onderbroken. Zo zal een in het buitenland opgerichte vennootschap verder blijven bestaan

als rechtspersoon op voorwaarde dat zij de vorm en statuten aanneemt van een Belgische vennootschap.¹

I. GEVOLGEN VAN DE ZETELVERPLAATSING NAAR BELGIË

Artikel 112 van het Belgisch Wetboek Internationaal Privaatrecht bepaalt dat, wanneer een rechtspersoon zijn voornaamste vestiging naar het grondgebied van een andere Staat verplaatst, hij vanaf de verplaatsing beheerst wordt door het recht van die Staat. Bijgevolg zal een onderneming vanaf het moment van haar zetelverplaatsing naar België onderworpen zijn aan de wettelijke verplichtingen die gelden voor Belgische ondernemingen, waaronder de Boekhoudwet, haar uitvoeringsbesluiten en de bepalingen betreffende het opstellen en publiceren van de jaarrekening.²

De jaarrekening met betrekking tot het boekjaar waarin de zetelverplaatsing plaatsvindt, kan beschouwd worden als de jaarrekening over het eerste boekjaar waarop voor een onderneming de bepalingen van het Belgische boekhoudrecht en jaarrekeningenrecht van toepassing zijn.

De Commissie benadrukt dat de feitelijke verplaatsing van de hoofdzetel van de vennootschap geen enkele invloed heeft op de duur van het boekjaar, zoals in de statuten bepaald.³ De betrokken vennootschap is er toe gehouden haar jaarrekening overeenkomstig het Belgische recht op te stellen en eventueel bekend te maken. Deze jaarrekening heeft betrekking op het volledige boekjaar.

Wat betreft de verrichtingen die dateren van vóór de zetelverplaatsing, meent de Commissie dat deze in de rekeningen moeten worden verwerkt

1 Cass. 12 november 1965, *Pas.* 1966, I, 336 (arrest *Lamot*).

2 De voorschriften met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening en de openbaarmakingsverplichtingen zijn opgenomen in titel VI van het Wetboek van Vennootschappen.

3 Hoewel geen enkele wettelijke bepaling haar daartoe verplicht, zal de raad van bestuur doorgaans een staat van activa en passiva, afgesloten op datum van zetelverplaatsing, opmaken. Er kan echter geen sprake zijn van een nieuw boekjaar, dat aanvang neemt op het moment van de zetelverplaatsing, indien er geen wijziging van de statuten inzake de duur van het boekjaar is gebeurd.



volgens de toepasselijke boekhoudregels in het land van oprichting. Ze worden desgevallend in de boekhouding omgerekend⁴ tegen de omrekeningskoers van toepassing op de datum van de zetelverplaatsing, dit is het moment vanaf wanneer de onderneming onder de Belgische wetgeving valt. Verrichtingen die, onder het Belgisch boekhoudrecht, op de balans een impact hebben die zich over verschillende boekjaren uitstrekt, moeten, zelfs al werden zij gerealiseerd vóór de zetelverplaatsing, uitgedrukt worden in de boekhouding conform de Belgische regelgeving.

De verrichtingen na de zetelverplaatsing worden in de boekhouding opgenomen conform de regels van het Belgisch boekhoudrecht.

II. VERGELIJKENDE CIJFERS IN DE JAARREKENING

In het bijzonder stelt zich de vraag of in deze eerste jaarrekening vergelijkende cijfers moeten worden opgenomen, en zo ja, of de vennootschap deze cijfers dient aan te passen met het oog op hun vergelijkbaarheid in de tijd.

Zowel de Vierde Richtlijn⁵ als artikel 83, lid 1 van het KB W.Venn. bepalen dat bij elke rubriek en onderrubriek van de balans en van de resultatenrekening het bedrag van de overeenkomstige post van het voorafgaande boekjaar wordt vermeld.

Voorts bepaalt de Vierde Richtlijn dat lidstaten kunnen voorschrijven dat, wanneer deze bedragen niet vergelijkbaar zijn, het bedrag van het voorafgaande boekjaar moet worden aangepast. In elk geval moet het ontbreken van vergelijkbaarheid en de aanpassing van de bedragen in de toelichting

4 Gezien de wettelijke verplichting tot opstelling van de jaarrekening in euro, vervat in artikel 22, lid 3 KB W.Venn., zullen bepaalde ondernemingen naar aanleiding van de zetelverplaatsing dienen over te gaan tot omrekening van de activa en passiva. De Commissie verwijst in dit verband naar CBN-advies 172/1 "Opneming van de rekeningen van een buitenlands bijkantoor", dat een afweging maakt tussen de monetaire/niet-monetaire methode, enerzijds, en de methode van de slotkoers/netto-investeringen anderzijds.

5 Artikel 4, lid 4 Vierde Richtlijn luidt als volgt: "Bij elk van de posten van de balans en de winst- of verliesrekening moet het bedrag van de overeenkomstige post van het voorafgaande boekjaar worden vermeld".

worden vermeld en naar behoren verklaard.⁶ De Belgische wetgever bepaalt in artikel 83, tweede lid KB W.Venn. dat de bedragen van het boekjaar die niet vergelijkbaar zijn met die van het voorafgaande boekjaar, *mogen* worden aangepast met het oog op hun vergelijkbaarheid. Worden de bedragen van het voorafgaande boekjaar niet aangepast, dan moet de toelichting de nodige gegevens bevatten om een vergelijking mogelijk te maken.

De Commissie is evenwel van oordeel dat, met het oog op het verschaffen van meer betekenisvolle informatie aan de lezer, het *hoogst aangewezen* is de vergelijkende cijfers van het voorgaande boekjaar aan te passen, gezien het beginsel van de continuïteit van de vennootschap die haar hoofdzetel verplaatst.

Om de vergelijkbaarheid van de opeenvolgende jaarrekeningen te waarborgen, dienen de cijfers van het voorgaande boekjaar zo te worden aangepast dat daaruit blijkt hoe de vermogenstoestand en de resultaten van de onderneming er zouden hebben uitgezien indien de zetelverplaatsing zich reeds had voorgedaan in het voorafgaande boekjaar. Dit veronderstelt een herberekening van de cijfers van het voorafgaande boekjaar op grond van de Belgische waarderingsregels.

Bovendien moeten de aanpassingen, behalve indien zij onbelangrijk zijn, in de toelichting vermeld worden, en onder verwijzing naar de betrokken rubrieken, op passende wijze toegelicht.⁷ De Commissie is van mening dat de vergelijkbaarheid het best kan bereikt worden door het opnemen van een concordantietabel in de toelichting.

Enkel indien deze werkwijze een onevenredige last betekent voor de onderneming of praktisch onmogelijk blijkt, kan de onderneming die haar zetel naar België heeft overgebracht een aanpassing van de cijfers van het voorgaande boekjaar achterwege laten. De Commissie wenst echter wel te benadrukken dat de onderneming in dit geval minimaal in de toelichting de nodige gegevens dient te verstrekken om een vergelijking mogelijk te maken.

⁶ Artikel 4, lid 4 Vierde Richtlijn.

⁷ Artikel 83, lid 2 KB W.Venn.





BOEKHOUDRECHTELIJKE VERWER- KING VAN BETWISTE SCHULDEN

ADVIES 2011/3

8 december 2010

57

TREFWOORDEN

*betwiste schulden – creditnota – factuur – schulden
– waardering*

Aan de Commissie werd de vraag gesteld of betwiste handelsschulden al dan niet in de balans van de schuldenaar tot uitdrukking dienen gebracht te worden.

De Commissie acht het nuttig om vooreerst de toepasselijke algemene waarderingsbeginselen in herinnering te brengen.

Overeenkomstig artikel 32 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek Vennootschappen (hierna: KB W.Venn.) moeten de waarderingsbeginselen voldoen aan de eisen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw.

Artikel 33, tweede lid KB W.Venn. bepaalt dat er rekening moet worden gehouden met de kosten en opbrengsten die betrekking hebben op het boekjaar of de voorgaande boekjaren, ongeacht de dag waarop deze kosten en opbrengsten worden betaald of geïnd, behalve indien de effectieve inning van deze opbrengsten onzeker is.

Er wordt dus enkel een uitzondering voorzien voor het geval waarin de effectieve inning van opbrengsten onzeker is¹. Voor de situatie waarin de betaling van kosten onzeker is, wordt wettelijk niets voorzien.

Gelet op deze algemene waarderingsregels, is de Commissie van oordeel dat betwiste handelsschulden in de boekhouding van de vennootschap-schuldenaar tot uitdrukking moeten worden gebracht op het ogenblik van ontvangst van de factuur. Indien het bestuursorgaan echter van oordeel is dat de schuldeiser ten onrechte te veel heeft aangerekend en het volledige bedrag in geen geval zal moeten betaald worden, kan de onderneming een te ontvangen creditnota boeken ten belope van het bedrag dat, naar het oordeel van het bestuursorgaan, nooit zal betaald dienen te worden².

Het bestuursorgaan moet deze waardering oprecht en ter goeder trouw uitvoeren zodanig dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap. Wanneer het om belangrijke bedragen gaat, dient hier in ieder geval melding van worden gemaakt in de toelichting³.

Indien echter een factuur ontvangen wordt voor prestaties die nooit aan de onderneming geleverd werden, dan mag deze factuur uiteraard niet in de boekhouding tot uitdrukking worden gebracht⁴.

Wat de bewijsproblematiek betreft, is de Commissie van oordeel dat de boekhoudkundige uitdrukking van een schuld niet gelijk te stellen is met een aanvaarding van deze schuld⁵.

1 Zie advies 107/11 "Opbrengsten waarover betwisting bestaat", *Bulletin CBN*, nr. 24, september 1989, 3-4.

2 Indien bijvoorbeeld een factuur van 100.000 euro (exclusief btw) werd ontvangen en het bestuursorgaan van oordeel is dat in de meest pessimistische visie maximaal 80.000 euro zal moeten betaald worden, dan kan een te ontvangen creditnota van 20.000 geboekt worden. De regularisatie van de eventuele terugvorderbare btw mag op dat moment nog niet geboekt worden, aangezien men daarvoor de definitieve creditnota nodig heeft. De Commissie wenst hierbij te benadrukken dat zij geen stelling inneemt over de verschuldigde btw ingeval een handelsschuld betwist wordt.

3 VOL 5.13 van de toelichting "Belangrijke hangende geschillen en andere belangrijke verplichtingen".

4 Bedoeld wordt de situatie waarin niet de minste twijfel bestaat dat dit bedrag ten onrechte werd gefactureerd. Gelet op het principe van het getrouw beeld, mag in dat geval geen schuld in de jaarrekening tot uitdrukking worden gebracht.

5 Indien de inhoud van een factuur niet overeenstemt met de overeenkomst tussen partijen dient men deze tijdig en regelmatig te protesteren.



Lay-out en zetwerk
KARAKTERS, GENT