

TAX, AUDIT & ACCOUNTANCY

NR
N° **89**

JAARGANG 20 / 20e ANNEE
APRIL/AVRIL 2025
10X/JAAR / 10X/AN
ISSN: 2033-4575



- ☐ **Droit comptable belge : demain ressemblera-t-il à aujourd'hui ? / Belgisch boekhoudrecht: zal morgen eruitzien als vandaag?**
- ☐ **Développements du droit comptable belge en 2024 – Revue des avis de la CNC / Ontwikkelingen in het Belgisch boekhoudrecht in 2024 – Overzicht van de adviezen van de CBN**

SOMMAIRE

INHOUD

- 01** *Tribune – Droit comptable belge : demain ressemblera-t-il à aujourd'hui ?*
Opiniestuk – Belgisch boekhoudrecht: zal morgen eruitzien als vandaag?
-
- 06** *Chronique – Développements du droit comptable belge en 2024 – Revue des avis de la CNC*
Kroniek – Ontwikkelingen in het Belgisch boekhoudrecht in 2024 –
Overzicht van de adviezen van de CBN
-

TAX AUDIT & ACCOUNTANCY

Revue mensuelle du Centre d'Information du
Révisorat d'entreprises (ICCI)
Abréviation recommandée : TAA

Maandelijks tijdschrift van het Informatiecen-
trum voor het Bedrijfsrevisoraat (ICCI)
Aanbevolen afkorting: TAA

COMITE DE REDACTION **REDACTIECOMITE**

L. Acke
T. Carlier
M. De Wolf (Hoofdredacteur/Rédacteur en
chef)
M. Delacroix
T. Dupont
L. Guarino
F. Maillard
M. Mannekens
B. Peeters
D. Schockaert
T. Van Caneghem
C. Van der Elst

SECRETARIAT DE REDACTION **REDACTIESECRETARIAAT**

ICCI
A. Cauwe,
S. De Blauwe, C. Luxen et/en K. Van Tilborg
Koning Albert II-laan 19 - Boulevard du Roi
Albert II 19
1210 Brussel - Bruxelles

EDITEUR RESPONSABLE **VERANTWOORDELIJKE UITGEVER**

L. Guarino
Koning Albert II-laan 19 - Boulevard du Roi
Albert II 19
1210 Bruxelles - Brussel

MISE EN PAGE
VORMGEVING
die Keure/la Charte
Brugge

TRIBUNE / OPINIESTUK

DROIT COMPTABLE BELGE : DEMAIN RESSEMBLERA-T-IL À AUJOURD'HUI ?

Ce numéro de *Tax Audit & Accountancy* publie sous la plume de Philippe LONGERSTAEY, un article qui revisite les avis rendus par la Commission des normes comptables en 2024.

Dans le nouvel environnement économique mondial, il n'est pas sûr que le droit comptable belge puisse poursuivre sa course sans inflexion, comme si de rien n'était.

Nouveaux défis pour le droit comptable belge

Interpellée par les problèmes de compétitivité européenne soulignés par le rapport Draghi¹, la Commission européenne a promis de contribuer à la libération du « potentiel de croissance » des entreprises, en favorisant la mise en place d'un environnement propice aux affaires². Cette stratégie passe notamment

1 https://commission.europa.eu/document/download/97e481fd-2dc3-412d-be4c-f152a8232961_en?filename=The%20future%20of%20European%20competitiveness%20_%20A%20competitiveness%20strategy%20for%20Europe.pdf.

2 https://commission.europa.eu/news/commission-proposes-cut-red-tape-and-simplify-business-environment-2025-02-26_fr.

BELGISCH BOEKHOUDRECHT: ZAL MORGEN ERUITZIEN ALS VANDAAG?

Deze uitgave van *Tax, Audit & Accountancy* publiceert een artikel geschreven door Philippe LONGERSTAEY waarin de door de Commissie voor boekhoudkundige normen (CBN) in 2024 uitgebrachte adviezen worden geherinterpreteerd.

In de nieuwe wereldwijde economische context is het niet zeker dat het Belgisch boekhoudrecht zijn koers ongewijzigd zal kunnen voortzetten, alsof er niets is gewijzigd.

Nieuwe uitdagingen voor het Belgisch boekhoudrecht

Als reactie op de problemen in verband met het Europese concurrentievermogen die in het Draghi-rapport¹ naar voren komen, heeft de Europese Commissie beloofd de "groei" van bedrijven te helpen stimuleren door het bevorderen van een gunstig ondernemingsklimaat². Deze strategie omvat meer bepaald administratieve vereenvoudiging, waaronder wordt verstaan het verminderen

1 https://www.europokune.eu/dok/2024/RaportoDraghiA/RapportDraghi_NL.pdf.

2 https://commission.europa.eu/news/commission-proposes-cut-red-tape-and-simplify-business-environment-2025-02-26_nl.

par la simplification administrative, entendue comme la diminution des « règles inutiles, disproportionnées ou faisant double emploi ». L'objectif est de réduire, d'ici 2029, de 25% les « charges administratives » sur les entreprises (35% en ce qui concerne celles qui pèsent sur les petites et moyennes entreprises). C'est en ce sens que la Commission européenne a présenté, et présentera encore, des propositions « omnibus » de simplification de la législation européenne.

Dans ce domaine, la Commission belge des normes comptables (CNC), dont la composition doit être incessamment renouvelée vu l'expiration du mandat de six ans de ses membres actuels, a certainement un rôle à jouer pour prolonger en Belgique l'action européenne.

Bien sûr, la transparence financière ne peut pas, comme telle, être considérée comme une charge administrative « inutile ou disproportionnée » : elle assure une concurrence saine entre acteurs économiques, sur la base d'une information fiable des clients, des fournisseurs, des travailleurs, des banquiers, du fisc...

Il y a cependant des progrès possibles en droit comptable belge, y compris en termes de simplification, sans pour autant mettre en péril la fiabilité de l'information qui en résulte.

Quelques exemples d'évolution souhaitables

Faut-il par exemple continuer avec un système de dérogations administratives à certaines dispositions du droit comptable belge, octroyées sur avis de la CNC, là où on pourrait, voire devrait, sur les points faisant actuellement l'objet de ce système de dérogations, faire confiance à l'organe d'administration de l'entreprise ? Bien entendu, on pourrait exiger de lui une justification motivée de son choix, le cas échéant sur la base de critères fixés par la

van "overlappende, onnodige of te strenge regels". Het doel is om tegen 2029 de "administratieve lasten" voor bedrijven met 25 % te verminderen (35 % voor kleine en middelgrote ondernemingen). Het is in die zin dat de Europese Commissie "Omnibus"-voorstellen heeft ingediend en zal blijven indienen om de Europese wetgeving te vereenvoudigen.

De CBN, waarvan de samenstelling onverwijld moet worden vernieuwd gezien het verstrijken van het mandaat van zes jaar van haar huidige leden, heeft hierbij ongetwijfeld een rol te spelen om de Europese maatregelen in België te realiseren.

Uiteraard kan financiële transparantie als zodanig niet worden beschouwd als een "onnodige of te strenge" administratieve last: zij zorgt voor een gezonde concurrentie tussen economische actoren, op basis van betrouwbare informatie van klanten, leveranciers, werknemers, bankiers, belastingautoriteiten, enz.

Er is echter ruimte voor verbetering in het Belgisch boekhoudrecht, ook wat betreft vereenvoudiging, zonder de betrouwbaarheid van de resulterende informatie in gevaar te brengen.

Enkele voorbeelden van wenselijke ontwikkelingen

Moeten wij bijvoorbeeld doorgaan met een systeem van administratieve afwijkingen van sommige bepalingen van het Belgisch boekhoudrecht, verleend op advies van de CBN, terwijl wij met betrekking tot de aangelegenheden die momenteel onder deze afwijkingsregeling vallen, het bestuursorgaan van de onderneming zouden kunnen, of zelfs moeten, vertrouwen? Uiteraard zou van het bestuursorgaan kunnen worden geëist

législation, et sous le contrôle du commissaire éventuel pour les entités tenues d'en nommer un.

La CNC ne devrait-elle pas, chaque fois qu'elle se propose de publier un nouvel avis susceptible d'aggraver la responsabilité des administrateurs qui ne le suivraient pas sans s'en justifier, mener une analyse coûts / bénéfices au regard du critère d'utilité pour la transparence et la sécurité financières ? Et / ou, développer une véritable pédagogie quant à ses avis les plus sensibles, par exemple en les marquant comme tels, et en tenant des journées d'information à destination des administrateurs, des professionnels de la comptabilité et des autres parties prenantes ?

Ne faudrait-il pas, cinquante ans après la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises (actuellement intégrée pour l'essentiel dans le Code de droit économique), que la CNC s'attaque à une modernisation du droit comptable belge au regard, si pas des normes internationales, du moins des évolutions constatées dans les pays voisins ? Ainsi, pourquoi ne pas permettre, comme aux Pays-Bas, aux entreprises d'opter pour une évaluation de leurs placements de trésorerie à la juste valeur, comme le permet l'article 8 de la directive 2013/34 ? L'obligation absolue faite aujourd'hui, aux sociétés autant qu'aux associations, d'évaluer leurs instruments financiers détenus à des fins de placement, au maximum, à leur valeur d'acquisition, conduit en effet nombre d'entreprises à afficher une solvabilité apparente économiquement sous-évaluée, et donc préjudiciable à leur crédibilité. Parfois même, elle les pousse, pour faire apparaître une plus-value latente, à la réaliser en vendant l'actif concerné, avant parfois de le racheter... Le droit ne devrait pas conduire à de telles distorsions de gestion - outre le fait que la réalisation de la plus-value la rend alors, pour

dat het zijn keuze met redenen omkleedt, in voorkomend geval op basis van in de wetgeving vastgelegde criteria, en onder toezicht van de commissaris voor entiteiten die verplicht zijn een commissaris te benoemen.

Zou de CBN, telkens als zij voornemens is een nieuw advies te publiceren dat de aansprakelijkheid kan verhogen van bestuurders die het advies niet zouden volgen zonder dit te verantwoorden, geen kosten-batenanalyse moeten uitvoeren met betrekking tot het criterium van het nut ervan voor de financiële transparantie en zekerheid? En/of een echte pedagogiek moeten ontwikkelen met betrekking tot haar meest gevoelige adviezen, bijvoorbeeld door ze als zodanig te markeren en door informatiedagen te organiseren voor bestuurders, boekhoudkundige beroepsbeoefenaars en andere belanghebbenden?

Zou de CBN, vijftig jaar na de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen (intussen grotendeels geïntegreerd in het Wetboek van economisch recht), het Belgisch boekhoudrecht niet moeten moderniseren in het licht, zo niet van de internationale standaarden, dan toch ten minste van de ontwikkelingen in de buurlanden? Dus waarom zouden wij ondernemingen niet de mogelijkheid bieden om te opteren, zoals in Nederland, voor een waardering van hun geldbeleggingen tegen de reële waarde, zoals toegestaan krachtens artikel 8 van Richtlijn 2013/34/EU? De absolute verplichting die vandaag de dag zowel aan vennootschappen als aan verenigingen wordt opgelegd om hun voor beleggingsdoeleinden aangehouden financiële instrumenten ten hoogste tegen aanschaffingswaarde te waarderen, leidt er immers toe dat veel ondernemingen een economisch ondergewaardeerde schijnbare kredietwaardigheid vertonen die schadelijk is voor hun geloofwaardigheid. Om een latente meerwaarde tot uitdrukking te brengen, worden zij op grond van deze verplichting soms zelfs aangezet tot het realiseren ervan door de

les sociétés, distribuable voire taxable... Bien entendu, le lien entre comptabilité et fiscalité doit être sauvegardé, notamment pour des raisons de non-alourdissement des charges administratives voire d'allègement de celles-ci³, et aucune modification du droit comptable ne doit entraîner un alourdissement de l'impôt⁴.

D'une manière générale, la CNC devrait à notre sens utiliser davantage son droit de rendre des avis d'initiative à l'attention du Gouvernement et/ou du Parlement (art. III.93, § 1^{er}, du Code de droit économique), pour améliorer, simplifier, moderniser le droit comptable belge. La présence au sein de la Commission de personnes déléguées par les ministres de l'économie, des finances, de la justice, des classes moyennes et du budget, est de nature à faciliter que les suggestions de la CNC s'insèrent dans les politiques déterminées démocratiquement, et puissent dès lors raisonnablement être entendues par le Gouvernement.

La CNC pourrait aussi faire de même, en termes d'amélioration, de simplification et de modernisation, quant à ses propres avis destinés aux entreprises. Et leur faciliter aussi la tâche, en éditant sur internet un commentaire systématique et permanent des dispositions du droit comptable belge.

Les priorités de la CNC devraient être fixées en fonction d'un plan pluriannuel, soumis à

betrokken activa te verkopen, soms alvorens deze activa terug te kopen. Het recht zou niet mogen leiden tot dergelijke verstoringen van het beheer – nog afgezien van het feit dat de realisatie van de meerwaarde deze vervolgens uitkeerbaar of zelfs belastbaar maakt voor vennootschappen. Uiteraard moet de band tussen boekhouding en fiscaliteit gevrijwaard worden, meer bepaald om ervoor te zorgen dat de administratieve lasten niet toenemen en zelfs afnemen³, en geen enkele wijziging in het boekhoudrecht mag leiden tot een belastingverhoging⁴.

In het algemeen zou de CBN naar onze mening meer gebruik moeten maken van haar recht om de regering en/of het Parlement uit eigen beweging van advies te dienen (art. III.93, § 1 van het Wetboek van economisch recht) ter verbetering, vereenvoudiging en modernisering van het Belgisch boekhoudrecht. De aanwezigheid in de Commissie van personen die zijn gedelegeerd door de ministers van Economie, Financiën, Justitie, Middenstand en Begroting zal waarschijnlijk vergemakkelijken dat de suggesties van de CBN worden opgenomen in de democratisch vastgestelde beleidslijnen en derhalve redelijkerwijs door de regering kunnen worden gehoord.

De CBN zou ook hetzelfde kunnen doen met betrekking tot het verbeteren, vereenvoudigen en moderniseren van haar eigen adviezen bedoeld voor ondernemingen. Ook zou de CBN haar taak vergemakkelijken door op het internet een systematische en permanente commentaar bij de bepalingen van het Belgisch boekhoudrecht te publiceren.

De prioriteiten van de CBN zouden moeten worden vastgesteld aan de hand van een

3 Ainsi, la mise en œuvre de l'augmentation du crédit d'impôt des entreprises personnes physiques qui augmentent leurs fonds propres – augmentation du crédit d'impôt prévue par l'accord gouvernemental 2025-2029 – pourrait être facilitée par un avis de la CNC.

4 Voy. M. DE WOLF, *Droit comptable et droit fiscal : deux amants inséparables ?*, in *Liber amicorum Henri Olivier*, La Chartre, 2000, pp. 201-210.

3 Zo zou het implementeren van de verhoging van het belastingkrediet voor ondernemingen natuurlijke personen die hun eigen vermogen verhogen – verhoging van het belastingkrediet voorzien in het regeerakkoord 2025-2029 – kunnen worden vergemakkelijkt door een advies van de CBN.

4 Cf. M. DE WOLF, *Droit comptable et droit fiscal : deux amants inséparables ?*, in *Liber amicorum Henri Olivier*, die Keure, 2000, p. 201-210.

consultation publique et dont rapport soit fait en permanence sur son site internet. Lesdites priorités pourraient comprendre une évaluation permanente de la pertinence de la législation et de la réglementation existantes en matière « comptable ».

Enfin, il conviendrait que la CNC étende son champ d'action aux aspects belges de l'information de durabilité des entreprises, afin de garantir une bonne articulation des informations environnementales, sociales et de gouvernance avec l'information financière, et plus généralement afin d'éviter tous les risques qui pourraient découler de l'existence de plusieurs instances normalisatrices.

Non, en droit comptable belge, demain ne peut pas être comme aujourd'hui.

Prof. Dr. Michel DE WOLF,
Doyen honoraire de la *Louvain School of Management* (UCLouvain),
Président honoraire de l'Institut des réviseurs d'entreprises (IRE) et du Centre d'information du révisorat d'entreprises (ICCI).

meerjarenplan, waarover een openbare raadpleging wordt gehouden en waarvan voortdurend verslag wordt gedaan op haar website. Deze prioriteiten zouden een permanente evaluatie van de relevantie van bestaande wet- en regelgeving op het gebied van boekhouding kunnen omvatten.

Ten slotte zou de CBN haar toepassingsgebied moeten uitbreiden tot de Belgische aspecten van duurzaamheidsrapportering door ondernemingen om een goede koppeling tussen informatie over ecologische, sociale en governance-aspecten en financiële informatie te waarborgen, en meer in het algemeen om alle risico's te vermijden die zouden kunnen voortvloeien uit het bestaan van meerdere normeringsorganen.

Nee, in het Belgisch boekhoudrecht kan er morgen niet blijven uitzien zoals vandaag.

Prof. Dr. Michel DE WOLF,
Eredocaan van de *Louvain School of Management* (UC Louvain),
Erevoorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) en van het Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat (ICCI).



CHRONIQUE / KRONIEK

DÉVELOPPEMENTS DU DROIT COMPTABLE BELGE EN 2024 – REVUE DES AVIS DE LA CNC¹

ONTWIKKELINGEN IN HET BELGISCH BOEKHOUDRECHT IN 2024 – OVERZICHT VAN DE ADVIEZEN VAN DE CBN¹

PHILIPPE LONGERSTAEY

*Maître de conférences honoraire Solvay Brussels School
– Economics & Management,
Réviseur d'entreprises honoraire, CPA, CFA, CAIA*

*Ere-lector Solvay Brussels School – Economics &
Management,
Ere-bedrijfsrevisor, CPA, CFA, CAIA*



Introduction

Après une pause d'un an qui a vu la Commission des normes comptables ne publier aucun avis en 2023, la Commission a repris ses activités rédactionnelles et a publié dix avis en 2024.

Phénomène intéressant, cinq de ces dix avis traitent de problématiques comptables affectant les A(I)SBL et les fondations, témoignant de l'intérêt apporté par la Commission au secteur non marchand.

Inleiding

Na een onderbreking van een jaar waarbij de Commissie voor boekhoudkundige normen in 2023 geen adviezen heeft gepubliceerd, heeft de Commissie haar redactionele activiteiten hervat en in 2024 tien adviezen gepubliceerd.

Interessant is dat vijf van deze tien adviezen betrekking hebben op boekhoudkundige kwesties die van invloed zijn op (I)VZW's en stichtingen, hetgeen getuigt van de belangstelling van de Commissie Non-

¹ L'auteur est reconnaissant à son collègue Raymond GHYSELS, expert-comptable et conseil fiscal honoraire, d'avoir revu le projet de cet article, l'auteur assumant l'entière responsabilité de toute erreur qui pourrait subsister dans le texte. Les articles publiés par ce dernier dans TAA au cours des dernières années purent bénéficier de la lecture attentive, critique et toujours bienveillante du Professeur Pierre-Armand MICHEL. Celui-ci nous a quittés le 4 décembre 2024. Il n'aurait pas manqué de corriger les erreurs éventuelles subsistant dans le texte du présent article. Qu'un hommage soit rendu à ce merveilleux pédagogue, collègue et ami.

¹ De auteur is zijn collega Raymond GHYSELS, ere-accountant en -belastingadviseur, erkentelijk voor het nakijken van het ontwerp van dit artikel, en neemt de volledige verantwoordelijkheid op zich voor fouten die eventueel in de tekst zouden zijn blijven staan. De artikelen die laatstgenoemde de afgelopen jaren in TAA publiceerde hebben baat gehad bij de aandachtige, kritische en altijd welwillende lectuur van professor Pierre-Armand MICHEL. Deze overleed op 4 december 2024. Hij zou zeker eventuele overgebleven fouten in de tekst van dit artikel hebben gecorrigeerd. Laten we een eerbetoon brengen aan deze geweldige pedagoog, collega en vriend.

Signalons que le référentiel IFRS ne s'applique pas aux organisations sans but lucratif², les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) étant quant à elles destinées aux institutions publiques nationales, régionales et locales, et, en général, à toute entité publique, à l'exception de celles opérant dans un contexte concurrentiel. Elles ne s'appliquent dès lors pas aux A(l)SBL et fondations. Dans le secteur non marchand, les avis de la Commission comblent ainsi utilement un vide réglementaire.

Comme ce fut le cas au cours des dernières années, plusieurs des avis émis en 2024 contiennent des dispositions ne relevant pas directement de la comptabilité financière, mais plutôt du droit des sociétés³.

Au risque de simplifier à outrance, les principes régissant la préparation et la présentation des états financiers traitent de la définition des actifs, passifs, produits et charges, des critères de leur comptabilisation au bilan et au compte de résultats, de l'évaluation des actifs et des passifs (au coût, au coût amorti, à la juste valeur, etc.), de la présentation des actifs et des passifs au bilan (courants et non courants, dettes ou capitaux propres, etc.) et des produits et charges au compte de résultats (d'exploitation, financiers, non-récurrents) et enfin, des informations devant être fournies dans l'annexe (par rapport à celles communiquées dans le rapport de gestion). Il s'agit souvent de matières complexes, parfois controversées, appelant une réponse interprétative des organes consultatifs de la normalisation comptable.

profitsector. Opgemerkt moet worden dat het IFRS-referentiestelsel niet van toepassing is op organisaties zonder winstoogmerk², terwijl de internationale standaarden voor jaarrekeningen in de overheidssector (*International Public Sector Accounting Standards*, IPSAS) bedoeld zijn voor nationale, regionale en lokale overheidsinstellingen en, in het algemeen, voor elke overheidsentiteit, met uitzondering van die welke in een concurrerende context actief zijn. Zij zijn derhalve niet van toepassing op (I)VZW'S en stichtingen. In de non-profitsector vullen de adviezen van de Commissie dus op nuttige wijze een lacune in de regelgeving op.

Zoals de afgelopen jaren het geval was, bevatten meerdere van de in 2024 uitgebrachte adviezen bepalingen die niet rechtstreeks betrekking hebben op financieel boekhouden, maar veeleer op het vennootschapsrecht³.

Als men het risico van oversimplificatie aanvaardt, kan men stellen dat de principes voor het opstellen en de weergave van de financiële overzichten betrekking hebben op de definitie van activa, passiva, opbrengsten en kosten, de criteria voor hun opname in de balans en de resultatenrekening, de waardering van activa en passiva (tegen kostprijs, geamortiseerde kostprijs, werkelijke waarde, enz.), de presentatie van activa en passiva op de balans (vlottende en langlopende, schulden of eigen vermogen, enz.) en van (operationele, financiële, niet-recurrente) opbrengsten en kosten in de resultatenrekening en, ten slotte, op de informatie die in de toelichting moet worden verstrekt (in vergelijking met de in het jaarverslag vermelde informatie). Dit zijn vaak complexe en soms controversiële kwesties die een interpretatieve reactie van de adviesorganen voor boekhoudkundige standaardisering vereisen.

2 Preface to IFRSs, paragraphe 9.

3 Philippe LONGERSTAEY, Revue des avis de la CNC et des décisions individuelles relevant du droit comptable du Collège de la CNC – 2022. *Tax, Audit & Accountancy*, juin 2023, n° 78, pp. 45-46.

2 Voorwoord bij de IFRS, paragraaf 9.

3 Philippe LONGERSTAEY, Overzicht van de adviezen van de CBN en van de individuele beslissingen inzake boekhoudrecht van het College van de CBN – 2022. *Tax, Audit & Accountancy*, juni 2023, nr. 78, p. 45-46.

SE POSE LA QUESTION DES RESPONSABILITÉS RESPECTIVES DE LA COMMISSION ET DE L'ORGANE D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES DANS L'INTERPRÉTATION DE LA LOI PORTANT SUR LES MÉTHODES COMPTABLES ET LES ESTIMATIONS COMPTABLES PRÉSIDANT À LA PRÉPARATION ET À LA PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS.

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers conformément au référentiel comptable applicable. Ce principe est repris dans plusieurs normes internationales d'audit⁴, et il découle d'autre part de la disposition de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés et des associations (AR CSA) selon laquelle il revient à l'organe d'administration d'une entité de déterminer les règles applicables à l'évaluation de l'inventaire, en tenant compte des caractéristiques propres à l'entité⁵. La Commission des normes comptables a quant à elle pour mission le développement de la doctrine comptable. Se pose donc la question des responsabilités respectives de la Commission et de l'organe d'administration des entreprises dans l'interprétation de la loi portant sur les méthodes comptables et les estimations

DE VRAAG RIJST NAAR DE RESPECTIEVE VERANTWOORDELIJKHEDEN VAN DE COMMISSIE EN VAN HET BESTUURSORGaan VAN ONDERNEMINGEN BIJ DE INTERPRETATIE VAN DE WET INZAKE DE GRONDSLAGEN VOOR FINANCIËLE VERSLAGGEVING EN DE SCHATTINGEN MET BETREKKING TOT DE OPSTELLING EN PRESENTATIE VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN.

Het management is verantwoordelijk voor de opstelling en getrouwe weergave van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel. Dit beginsel is verankerd in meerdere internationale controlestandaarden⁴ en vloeit ook voort uit de bepaling van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (KB WVV) volgens dewelke het bestuursorgaan van een entiteit de regels moet bepalen die gelden voor de waardering van de inventaris, rekening houdend met de eigen kenmerken van de entiteit⁵. De Commissie voor boekhoudkundige normen is belast met het ontwikkelen van de leer van het boekhouden. Bijgevolg rijst de vraag naar de respectieve verantwoordelijkheden van de Commissie en van het bestuursorgaan van ondernemingen bij de interpretatie van de wet inzake de grondslagen voor financiële

4 Dont la norme ISA 700 (révisée), Opinion et rapport, sur des états financiers, et la norme ISA 540, Audit des estimations comptables et des informations à fournir les concernant.

5 AR CSA, art. 3:6, § 1^{er}.

4 Waaronder ISA 700 (herzien), Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten, en ISA 540 (herzien), De controle van schattingen en toelichtingen daarop.

5 KB WVV, art. 3:6, § 1.

comptables⁶ présidant à la préparation et à la présentation des états financiers.

À notre avis, le rôle de la Commission est d'interpréter la loi comptable à un niveau de granularité suffisamment élevé que ses avis puissent faire l'objet d'une application uniforme par les entités opérant dans tous les secteurs de l'économie. À charge de l'organe d'administration de chaque entité d'appliquer l'AR CSA et les avis de la Commission en tenant compte des conditions et circonstances propres à chacune d'entre elles.

La question se pose dès lors de savoir si la Commission ne devrait pas centrer son attention sur certains sujets qui sont à l'ordre du jour, par exemple, la nature et l'étendue des informations sur les questions de durabilité devant figurer dans l'annexe des états financiers et le risque de redondance avec celles fournies dans le rapport de gestion, ou encore sur des questions faisant l'objet de délibérations au niveau international, comme la distinction entre dettes et instruments de capitaux propres, le traitement comptable des actifs et passifs réglementaires, les modalités d'application de la méthode de mise en équivalence des participations dans les entreprises associées et coentreprises⁷, la gestion dynamique des risques, etc.

Et ce, au lieu de se prononcer sur la licéité de l'affectation d'une réserve indisponible à l'apurement comptable de pertes (avis 2024/01), le respect des dispositions légales relatives à l'emploi des langues dans la tenue de la comptabilité des succursales belges

verslaggeving en de schattingen⁶ met betrekking tot de opstelling en presentatie van financiële overzichten.

Naar onze mening is het de taak van de Commissie om de boekhoudwet te interpreteren op een niveau dat voldoende gedetailleerd is, zodat haar adviezen uniform kunnen worden toegepast door entiteiten die actief zijn in alle sectoren van de economie. Het is de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan van elke entiteit om het KB WVV en de adviezen van de Commissie toe te passen, rekening houdend met de voorwaarden en omstandigheden die specifiek zijn voor elke entiteit.

De vraag rijst dan ook of de Commissie haar aandacht niet zou moeten richten op bepaalde onderwerpen op de agenda, bijvoorbeeld de aard en omvang van informatie over duurzaamheidskwesties die in de toelichting bij de financiële overzichten moet worden opgenomen en het risico van redundantie met in het jaarverslag verstrekte informatie, of nog op kwesties die het voorwerp uitmaken van beraadslagingen op internationaal vlak, zoals het onderscheid tussen schulden en eigenvermogensinstrumenten, de boekhoudkundige verwerking van geregementeerde activa en verplichtingen, de toepassingsmodaliteiten van de vermogensmutatiemethode voor investeringen in geassocieerde deelnemingen en joint ventures⁷, dynamisch risicobeheer, enz.

En dit in plaats van zich uit te spreken over de rechtmatigheid van de aanwending van een onbeschikbare reserve voor het boekhoudkundig aanzuiveren van verliezen (advies 2024/01), de naleving van de wettelijke bepalingen inzake het taalgebruik bij het

6 Pour reprendre la terminologie de la norme IAS 8 (Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs).

7 L'avis récent CNC 2022/11 (Mise en équivalence) aborde plusieurs questions pratiques qui se posent dans l'application de la méthode de mise en équivalence, mais est loin de clore le débat sur la question.

6 Om de terminologie van IAS 8 (Grondslagen voor financiële verslaggeving, schattingswijzigingen en fouten) te hanteren.

7 Het recente CBN-advies 2022/11 (Vermogensmutatie) behandelt verscheidene praktische kwesties die zich voordoen bij de toepassing van de vermogensmutatiemethode, maar sluit het debat over de kwestie nog lang niet af.

d'associations et de fondations étrangères (avis 2024/02), ou encore, les obligations de publication des comptes incombant aux sociétés en nom collectif et aux sociétés en commandite en cas de clôture immédiate de la liquidation (avis 2024/06), toutes matières certes fort intéressantes, mais de portée limitée et n'ayant qu'un rapport lointain avec les véritables enjeux actuels de la comptabilité financière.

Le Collège de la CNC n'a plus émis de décisions individuelles relevant du droit comptable depuis mars 2022, l'arrêté royal de nomination de trois membres du Collège ayant été partiellement annulé par un arrêt du Conseil d'État du 2 mai 2022, et le ministre de l'Économie n'ayant toujours pas procédé à la nomination de trois de ses membres.

Nous commentons brièvement ci-dessous les dix avis rendus par la Commission en 2024, en rappelant que, lorsque nous formulons des observations critiques, celles-ci ne s'adressent pas à l'institution, et encore moins à ses membres ; elles ne visent qu'à contribuer au débat sur la normalisation de la comptabilité financière, afin de renforcer la pertinence et la fiabilité des états financiers.

Avis CNC 2024/01 – Indisponibilité du patrimoine lors de la transformation d'une ASBL en une société coopérative agréée comme entreprise sociale

Le Code des sociétés et des associations (CSA) autorise la transformation d'une ASBL en une société, et ce, en continuité juridique. Toutefois, en vue de préserver l'affectation du patrimoine aux fins pour lesquelles l'ASBL avait été constituée, le CSA n'autorise la transformation de celle-ci en une société que si elle revêt la forme d'une société coopérative agréée comme entreprise sociale.

voeren van de boekhouding van Belgische bijkantoren van buitenlandse verenigingen en stichtingen (advies 2024/02), of nog, de openbaarmakingsverplichtingen in hoofde van de vennootschap onder firma en de commanditaire vennootschap bij onmiddellijke sluiting van de vereffening (advies 2024/06), allemaal natuurlijk zeer interessante aangelegenheden, maar van beperkte reikwijdte en slechts in de verte gerelateerd aan de echte huidige uitdagingen van de financiële boekhouding.

Het College van de CBN heeft sinds maart 2022 geen individuele beslissingen inzake boekhoudrecht meer uitgevaardigd, aangezien het koninklijk besluit tot benoeming van drie leden van het College werd gedeeltelijk vernietigd door een arrest van de Raad van State van 2 mei 2022 en de minister van Economie drie van zijn leden nog steeds niet heeft benoemd.

Hieronder becommentariëren wij kort de tien adviezen die in 2024 door de Commissie werden uitgebracht. In dit verband herinneren wij eraan dat, wanneer wij kritische opmerkingen maken, deze niet gericht zijn tot de instelling, en nog minder tot haar leden; zij zijn alleen bedoeld om een bijdrage te leveren aan het debat over de normalisatie van de financiële boekhouding, om zo de relevantie en betrouwbaarheid van de financiële overzichten te versterken.

CBN-advies 2024/01 – Vermogensklem bij de omzetting van een VZW in een coöperatieve vennootschap erkend als sociale onderneming

Het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV) staat toe dat een VZW in een vennootschap wordt omgezet, en dit in juridische continuïteit. Met het oog op het voorbehouden van de bestemming van het vermogen voor de doeleinden waarvoor de VZW is opgericht, staat het WVV echter alleen de omzetting van de VZW in een vennootschap toe wanneer de VZW de vorm aanneemt van een coöperatieve vennootschap die erkend is als sociale onderneming.

L'AVIS INTRODUIT UNE EXIGENCE DONT LES MODALITES D'APPLICATION NE SONT PAS DEFINIES, L'EXAMEN DE LA QUESTION ETANT REMIS A UNE DATE ULTERIEURE. SUR CETTE QUESTION, L'AVIS CONDUIT DONC A METTRE LA CHARRUE AVANT LES BŒUFS.

IN HET ADVIES WORDT EEN VEREISTE INGEVOERD WAARVAN DE TOEPASSINGSMODALITEITEN NIET ZIJN GEDEFINIEERD, WAARBIJ DE BEOORDELING VAN DE KWESTIE TOT EEN LATERE DATUM WORDT UITGESTELD. OVER DEZE KWESTIE LEIDT HET ADVIES ER DAN OOK TOE DAT HET PAARD ACHTER DE WAGEN WORDT GESPANNEN.

Le CSA requiert en outre que les avoirs et les dettes de l'ASBL transformée en société coopérative agréée comme entreprise sociale soient évalués à leur juste valeur dans l'état résumant la situation active et passive de l'ASBL établi à l'occasion de sa transformation juridique. Cette exigence s'applique à tous les avoirs et dettes de l'ASBL. Il en résulte que :

- Les plus-values ne sont pas limitées aux actifs réévaluables définis par l'AR CSA comme étant les immobilisations corporelles et financières. Cette exigence s'applique donc aux placements de trésorerie – cas cités dans l'avis – mais aussi, selon nous, aux immobilisations incorporelles et aux dettes, quoique l'avis n'y fasse pas explicitement référence⁸.
- La réévaluation n'est pas soumise à la condition qu'elle soit justifiée par la rentabilité de l'activité de la société ou des activités de l'ASBL ou par la partie concernée de ses activités⁹.

Het WVV vereist ook dat de bezittingen en schulden van de VZW die wordt omgezet in een coöperatieve vennootschap erkend als sociale onderneming worden gewaardeerd tegen hun werkelijke waarde in de staat van activa en passiva van de VZW die is opgesteld bij de omzetting van haar rechtsvorm. Deze vereiste geldt voor alle bezittingen en schulden van de VZW. Hieruit volgt:

- Meerwaarden zijn niet beperkt tot herwaardeerbare activa die door het KB WVV worden gedefinieerd als materiële en financiële vaste activa. Deze vereiste geldt dus voor geldbeleggingen – het in het advies aangehaalde geval – maar naar onze mening ook voor immateriële vaste activa en schulden, al wordt daar in het advies niet expliciet naar verwezen⁸.
- De herwaardering is niet onderworpen aan de voorwaarde dat deze wordt verantwoord door de rentabiliteit van de activiteit van de vennootschap of van de activiteiten van de VZW of door het relevante deel van haar activiteiten⁹.

⁸ Avis 2024/01, paragraphe 5.

⁹ *Ibidem*.

⁸ Advies 2024/01, paragraaf 5.

⁹ *Ibidem*.

Notons que l'avis indique dans une note infrapaginale que « *la Commission prévoit de rédiger un avis portant sur la notion de juste valeur en général* »¹⁰. L'avis introduit donc une exigence dont les modalités d'application ne sont pas définies, l'examen de la question étant remis à une date ultérieure. Sur cette question, l'avis conduit donc à mettre la charrue avant les bœufs.

Du principe de la continuité juridique et de l'exigence de réserver l'affectation du patrimoine aux fins pour lesquelles l'ASBL avait été constituée, en pratique donc de bloquer le patrimoine de celle-ci, découlent deux conséquences :

- Tout d'abord, la valeur comptable, soit la valeur d'acquisition des avoirs et des dettes, ne change pas et doit donc apparaître dans la comptabilité de la société coopérative agréée comme entreprise sociale. Les éventuelles plus-values latentes comptabilisées doivent être inscrites sur un sous-compte distinct des éléments d'actifs concernés.

Par exemple¹¹ :

À l'actif :

2210.0 Constructions – valeur d'acquisition :
xxx
2210.8 Constructions – plus-values
latentes : yyy

Au passif :

1319.1 Plus-values latentes réserves
indisponibles : yyy

Er dient te worden opgemerkt dat het advies in een voetnoot stelt dat “*de Commissie voornemens is een advies op te stellen over het begrip “werkelijke waarde” in algemene zin*”¹⁰. In het advies wordt dus een vereiste ingevoerd waarvan de toepassingsmodaliteiten niet zijn gedefinieerd, waarbij de beoordeling van de kwestie tot een latere datum wordt uitgesteld. Over deze kwestie leidt het advies er dan ook toe dat het paard achter de wagen wordt gespannen.

Uit het beginsel van juridische continuïteit en de vereiste om de bestemming van het vermogen voor te behouden voor de doeleinden waarvoor de VZW is opgericht, in de praktijk dus om haar vermogen te blokkeren, vloeien twee gevolgen voort:

- Allereerst wijzigt de boekwaarde, d.i. de aanschaffingswaarde van de bezittingen en schulden, niet en dient deze aanschaffingswaarde dan ook tot uiting te komen in de boekhouding van de coöperatieve vennootschap erkend als sociale onderneming. De eventuele latente meerwaarden die tot uitdrukking worden gebracht, worden op een afzonderlijke subrekening van de betrokken actiefbestanddelen geboekt.

Bijvoorbeeld¹¹:

Activa:

2210.0 Gebouwen – aanschaffingswaarde:
xxx
2210.8 Gebouwen – latente meerwaarden:
yyy

Passiva:

1319.1 Latente meerwaarden in
onbeschikbare reserves: yyy

¹⁰ Avis 2024/01, note infrapaginale 7.

¹¹ Avis 2024/01, paragraphe 10.

¹⁰ Advies 2024/01, voetnoot 7.

¹¹ Advies 2024/01, paragraaf 10.

- Ensuite, l'actif net de l'ASBL tel qu'il résulte de l'état résumant la situation active et passive doit être identifié dans les comptes annuels de la société coopérative, avec sa contrepartie au passif enregistrée dans un compte de réserve indisponible, celui-ci ne pouvant être rendu disponible par une modification des statuts. En cas de liquidation, l'éventuel solde bénéficiaire doit recevoir l'affectation qui correspond le plus possible à son objet comme société coopérative agréée comme entreprise sociale. De même, cette réserve indisponible ne peut pas être affectée à l'apurement comptable de pertes. Par ailleurs, si la valeur d'un actif diminue en deçà de la valeur réévaluée, cette correction ne pourra pas être imputée à la réserve indisponible constituée.

L'avis présente trois exemples chiffrés illustrant le principe selon lequel la réserve indisponible ne peut être affectée à l'apurement comptable de pertes lors de la dissolution et de la liquidation de la société coopérative¹² :

- Le bilan de la société coopérative ne comprend que des réserves indisponibles, à l'exclusion donc d'un apport. Le montant à affecter, soit la valeur des actifs de la société coopérative, est inférieur au montant des réserves indisponibles. Dans ce cas, le montant à affecter ne peut être distribué aux actionnaires et doit recevoir l'affectation prévue par le CSA (articles 14:43, alinéa 2, et 8:5, § 1, alinéa 1, 3°), à savoir l'affectation qui correspond le plus possible à son objet comme entreprise sociale agréée.

- Vervolgens moet het nettoactief van de VZW zoals dat blijkt uit de staat van activa en passiva in de jaarrekening van de coöperatieve vennootschap worden uitgedrukt, met haar tegenwaarde aan de passivazijde opgenomen in een onbeschikbare reserve-rekening, die niet via een statutenwijziging beschikbaar kan worden gemaakt. In geval van vereffening moet het eventuele batige saldo een bestemming krijgen die zo nauw mogelijk aansluit bij het voorwerp van de coöperatieve vennootschap erkend als sociale onderneming. Evenzo kan deze onbeschikbare reserve niet worden aangewend om verliezen boekhoudkundig aan te zuiveren. Bovendien, als de waarde van een actief daalt tot onder de geherwaardeerde waarde, kan deze waardedaling niet aangerekend worden op de gevormde onbeschikbare reserve.

In het advies worden drie cijfervoorbeelden weergegeven ter illustratie van het beginsel dat de onbeschikbare reserve niet kan worden aangewend om verliezen boekhoudkundig aan te zuiveren bij de ontbinding en de vereffening van de coöperatieve vennootschap¹²:

- In de balans van de coöperatieve vennootschap zijn alleen onbeschikbare reserves opgenomen, dus exclusief een inbreng. Het bedrag waaraan een bestemming moet worden gegeven, d.i. de waarde van de activa van de coöperatieve vennootschap, is lager dan het bedrag van de onbeschikbare reserves. In dit geval kan het bedrag waaraan een bestemming moet worden gegeven niet worden uitgekeerd aan de aandeelhouders en moet het een bestemming krijgen zoals voorzien door het WVV (artikelen 14:43, tweede lid, en 8:5, § 1, eerste lid, 3°), namelijk de bestemming die zo nauw mogelijk aansluit bij haar voorwerp als erkende sociale onderneming.

12 Ibidem, paragraphes 16 à 24.

12 Ibidem, paragraaf 16 tot 24.

- Le montant à affecter, soit la valeur des actifs de la société coopérative, est supérieur au montant des réserves indisponibles. Il subsiste dans ce cas un solde pouvant être distribué aux actionnaires.
- Outre des réserves indisponibles, le bilan de la société coopérative comprend un apport. Le montant à affecter, soit la valeur des actifs de la société coopérative, est inférieur au montant des réserves indisponibles. Dans ce cas, le montant à affecter ne peut être distribué aux actionnaires et doit recevoir l'affectation prévue par le CSA (articles 14:43, alinéa 2, et 8:5, § 1, alinéa 1, 3°), à savoir l'affectation qui correspond le plus possible à son objet comme entreprise sociale agréée.
- Het bedrag waaraan een bestemming moet worden gegeven, d.i. de waarde van de activa van de coöperatieve vennootschap, is hoger dan het bedrag van de onbeschikbare reserves. In dit geval blijft er een saldo over dat aan de aandeelhouders kan worden uitgekeerd.
- In de balans van de coöperatieve vennootschap is naast onbeschikbare reserves een inbreng opgenomen. Het bedrag waaraan een bestemming moet worden gegeven, d.i. de waarde van de activa van de coöperatieve vennootschap, is lager dan het bedrag van de onbeschikbare reserves. In dit geval kan het bedrag waaraan een bestemming moet worden gegeven niet worden uitgekeerd aan de aandeelhouders en moet het een bestemming krijgen zoals voorzien door het WVV (artikelen 14:43, tweede lid, en 8:5, § 1, eerste lid, 3°), namelijk de bestemming die zo nauw mogelijk aansluit bij haar voorwerp als erkende sociale onderneming.

Avis CNC 2024/02 – Succursales belges d’associations et de fondations étrangères : application du droit comptable belge – notion de succursale – obligation de publication – obligations comptables propres de la succursale

La Commission publia en 2022 deux avis sur l’application du droit comptable belge aux succursales belges de sociétés étrangères¹³.

Les dispositions de l’avis 2024/02 portant sur l’application du droit comptable belge aux succursales belges d’associations et de fondations étrangères sont à peu de choses près identiques au prescrit des deux avis relatifs

CBN-advies 2024/02 – Belgische bijkantoren van buitenlandse verenigingen en stichtingen: toepassing van het Belgisch boekhoudrecht – begrip “bijkantoor” – publicatieplicht – eigen boekhoudkundige verplichtingen

In 2022 publiceerde de Commissie twee adviezen over de toepassing van het Belgisch boekhoudrecht op Belgische bijkantoren van buitenlandse vennootschappen¹³.

De bepalingen van advies 2024/02 over de toepassing van het Belgisch boekhoudrecht op Belgische bijkantoren van buitenlandse verenigingen en stichtingen zijn nagenoeg identiek aan de bepalingen van de twee

¹³ Avis CNC 2022/14 – Succursales belges de sociétés étrangères : application du droit comptable belge – notion de succursale – obligation de publication (mise à jour) et avis CNC 2022/15 – Succursales belges de sociétés étrangères : obligations comptables propres (mise à jour).

¹³ CBN-advies 2022/14 – Belgische bijkantoren van buitenlandse vennootschappen: toepassing van het Belgisch boekhoudrecht – begrip “bijkantoor” – publicatieplicht (update) en CBN-advies 2022/15 – Belgische bijkantoren van buitenlandse vennootschappen: eigen boekhoudkundige verplichtingen (update).

à l'application du droit comptable belge aux succursales belges de sociétés étrangères.

L'avis 2024/02 rappelle que les associations et fondations étrangères doivent tenir une comptabilité et établir un inventaire et des comptes annuels propres à la situation de leurs succursales et sièges d'opération belges considérés dans leur ensemble comme une seule entreprise. En effet, l'ensemble de leurs succursales et sièges d'opération belges est considéré comme une entreprise au sens du droit comptable. Ceux-ci possèdent donc une personnalité comptable propre (mais non juridique) distincte de la personnalité comptable (et non juridique) de l'association ou de la fondation étrangère (dite la maison mère)¹⁴.

La succursale belge peut utiliser un plan comptable autre que le PCMN, à condition qu'elle présente à tout moment une balance générale des comptes par la voie d'une table de concordance permettant de retrouver systématiquement le compte du PCMN qui correspond à un ou plusieurs comptes de cet autre plan comptable. En outre, pour chacun des comptes du PCMN, un historique doit être disponible comportant une référence directe aux pièces justificatives concernées¹⁵.

Les succursales belges n'excédant pas plus d'un des critères de taille du CSA peuvent tenir une comptabilité simplifiée lorsque les opérations se traduisant par des mouvements de disponibilités en espèces ou en comptes sont inscrites sans retard, de manière fidèle et complète et par ordre de date dans un livre comptable unique¹⁶.

adviezen betreffende de toepassing van het Belgisch boekhoudrecht op Belgische bijkantoren van buitenlandse vennootschappen.

Advies 2024/02 brengt in herinnering dat de buitenlandse verenigingen en stichtingen een boekhouding moeten voeren en een inventaris en jaarrekening moeten opstellen eigen aan de situatie van hun bijkantoren en centra van werkzaamheden in België die samen als één onderneming worden beschouwd. Hun gezamenlijke bijkantoren en centra van werkzaamheden in België worden immers in boekhoudrechtelijke zin als één onderneming beschouwd. Deze vormen boekhoudkundig (maar niet juridisch) dus een afzonderlijke entiteit, te onderscheiden van de boekhoudkundige (en niet juridische) entiteit van de buitenlandse vereniging of stichting (het zogenaamd moederbedrijf)¹⁴.

Het Belgische bijkantoor mag een van het MAR verschillend rekeningenplan gebruiken, op voorwaarde dat het op ieder ogenblik een proef- en saldibalans kan voorleggen door middel van een concordantietabel die het mogelijk maakt om telkens een bestaande MAR-rekening aan te duiden die tegenover één of meerdere rekeningen uit dat ander rekeningenstelsel staat. Bovendien moet voor elke MAR-rekening een historiek kunnen worden opgevraagd, met directe verwijzing naar de betrokken verantwoordingsstukken¹⁵.

Belgische bijkantoren die niet meer dan één van de groottecriteria van het WVV overschrijden, mogen een vereenvoudigde boekhouding voeren wanneer de verrichtingen die betrekking hebben op mutaties in contant geld of op rekeningen zonder uitstel, getrouw en volledig en naar tijdsorde ingeschreven worden in een ongesplitst dagboek¹⁶.

14 Avis 2024/02, paragraphe 2.

15 *Ibidem*, paragraphes 3 et 19.

16 *Ibidem*, paragraphe 4.

14 Advies 2024/02, paragraaf 2.

15 *Ibidem*, paragraaf 3 en 19.

16 *Ibidem*, paragraaf 4.

Quoiqu'il ne soit pas obligatoire d'effectuer en Belgique les opérations matérielles d'enregistrement et de traitement des données relatives à ses succursales, l'association ou la fondation étrangère doit conserver en Belgique les livres, comptes et pièces justificatives relatifs à ses succursales belges, et ce durant sept ans¹⁷.

Les associations et fondations étrangères ne doivent pas publier les comptes annuels de leur succursale belge. Elles doivent néanmoins publier certains de leurs actes, de même que leurs comptes annuels dans la forme dans laquelle ces comptes ont été établis et dans la monnaie nationale du pays concerné, tout en respectant les dispositions légales belges relatives à l'emploi des langues. En fonction de la taille de la succursale, les comptes annuels sont déposés, soit à la Centrale des bilans de la Banque nationale de Belgique, soit au greffe du tribunal de l'entreprise dans le ressort duquel la succursale est établie. Cette obligation s'impose même lorsque l'association ou la fondation étrangère n'est pas tenue de déposer ses comptes annuels dans son pays d'origine. Elle est alors tenue de les déposer annuellement à la Banque nationale de Belgique (ou auprès du greffe du tribunal de l'entreprise dans le ressort duquel la succursale est établie)¹⁸.

Si les succursales belges doivent tenir leur comptabilité et établir leurs comptes annuels en euros, la Commission estime qu'aucune disposition légale ou réglementaire ne leur interdit de tenir leur comptabilité journalière en devises, pour autant que les états comptables de synthèse soient établis en euros¹⁹.

Les actifs et les passifs sont affectés par une association ou fondation étrangère à sa

Hoewel de materiële verrichtingen voor het inschrijven en verwerken van de gegevens van de bijkantoren niet verplicht in België moeten geschieden, dient de buitenlandse vereniging of stichting de boeken, rekeningen en verantwoordingsstukken betreffende haar Belgische bijkantoren in België te bewaren gedurende zeven jaar¹⁷.

Buitenlandse verenigingen en stichtingen moeten de jaarrekening van hun Belgisch bijkantoor niet openbaar maken. Zij moeten niettemin sommige van hun akten, alsook hun jaarrekening openbaar maken in de vorm waarin deze rekeningen zijn opgesteld en in de nationale munteenheid van het betrokken land, met inachtneming van de Belgische wettelijke bepalingen inzake taalgebruik. Afhankelijk van de grootte van het bijkantoor wordt de jaarrekening neergelegd bij de Balanscentrale van de Nationale Bank van België of bij de griffie van de ondernemingsrechtbank van het rechtsgebied waarbinnen het bijkantoor is gevestigd. Deze verplichting geldt ook wanneer de buitenlandse vereniging of stichting de jaarrekening niet moet neerleggen in het land van herkomst. Zij is dan verplicht deze jaarlijks neer te leggen bij de Nationale Bank van België (of bij de griffie van de ondernemingsrechtbank van het rechtsgebied waarbinnen het bijkantoor is gevestigd)¹⁸.

Hoewel de Belgische bijkantoren hun boekhouding dienen te voeren en hun jaarrekening dienen op te maken in euro, is de Commissie van mening dat geen enkele wettelijke of reglementaire bepaling hen verbiedt om hun dagelijkse boekhouding te voeren in een vreemde munt zolang de boekhoudkundige syntheses Staten opgemaakt worden in euro¹⁹.

De activa en passiva worden door een buitenlandse vereniging of stichting bestemd

¹⁷ *Ibidem*, paragraphes 53 et 54.

¹⁸ *Ibidem*, paragraphes 14 à 16.

¹⁹ *Ibidem*, paragraphes 26 et 27.

¹⁷ *Ibidem*, paragraaf 53 en 54.

¹⁸ *Ibidem*, paragraaf 14 tot 16.

¹⁹ *Ibidem*, paragraaf 26 en 27.

succursale belge sur la base de critères fixés par son organe d'administration²⁰.

Concernant l'évaluation des actifs affectés à la succursale, la Commission cite la valeur attribuée à ces éléments lors de leur affectation, celle-ci ne pouvant excéder la valeur de marché à l'**achat** des biens en cause au moment où l'affectation a lieu : en d'autres mots, selon nous, la valeur de remplacement de ces actifs, et non leur valeur vénale²¹.

Les transactions entre une maison mère et sa succursale sont enregistrées dans un compte de « relation » qui, pour la maison mère, a le caractère d'un compte d'attente, et, pour la succursale, celui d'un compte courant²². Ce compte courant peut présenter un solde tant débiteur que créiteur. L'avis cite les codes du PCMN devant, selon la Commission, être utilisés dans les comptes annuels de la succursale en fin d'exercice, lorsque le compte courant de la succursale présente un solde créiteur ou un solde débiteur. L'avis décrit aussi les écritures comptables devant être enregistrées en fin d'exercice pour affecter les résultats de la succursale à la maison mère²³.

Un rapport de gestion portant sur les activités propres de la succursale belge d'une association ou d'une fondation étrangère ne doit pas être établi. De même, l'association ou la fondation étrangère ne doit pas nommer de commissaire pour contrôler les comptes de sa succursale belge²⁴.

L'association ou la fondation étrangère ayant une ou plusieurs succursales belges doit établir

aan haar Belgisch bijkantoor op basis van criteria die door haar bestuursorgaan zijn vastgesteld²⁰.

Met betrekking tot de waardering van de aan het bijkantoor bestemde activa, noemt de Commissie de waarde van de bestanddelen bij de bestemming, die niet hoger mag zijn dan de prijs die op het ogenblik van de bestemming voor de **aankoop** van de betrokken goederen op de markt zou moeten worden betaald: met andere woorden, volgens ons, de vervangingswaarde van deze activa, en niet hun verkoopwaarde²¹.

Transacties tussen een moederbedrijf en zijn bijkantoor worden opgenomen in een relatierekening, die voor het moederbedrijf de vorm aanneemt van een wachtrekening en voor het bijkantoor die van een rekening-courant²². Deze rekening-courant kan zowel een debet- als een creditsaldo vertonen. Het advies vermeldt de MAR-codes die volgens de Commissie aan het einde van het boekjaar in de jaarrekening van het bijkantoor moeten worden gebruikt als de rekening-courant van het bijkantoor een creditsaldo of een debetsaldo vertoont. Het advies beschrijft ook de boekingen die aan het einde van het boekjaar moeten worden opgenomen om de resultaten van het bijkantoor voor het moederbedrijf te bestemmen²³.

Er hoeft geen jaarverslag over de specifieke activiteiten van het Belgische bijkantoor van een buitenlandse vereniging of stichting te worden opgesteld. Evenzo moet de buitenlandse vereniging of stichting geen commissaris benoemen om de rekeningen van haar Belgisch bijkantoor te controleren²⁴.

De buitenlandse vereniging of stichting met één of meer Belgische bijkantoren dient een

20 *Ibidem*, paragraphe 24.

21 *Ibidem*, paragraphe 25.

22 Il est à noter que la Commission ne définit pas ce qu'il faut entendre par compte courant et n'a jamais publié d'avis à ce sujet.

23 *Ibidem*, paragraphes 45 à 48.

24 *Ibidem*, paragraphes 50 et 51.

20 *Ibidem*, paragraaf 24.

21 *Ibidem*, paragraaf 25.

22 Opgemerkt moet worden dat de Commissie niet definieert wat onder een rekening-courant wordt verstaan en nooit een advies over dit onderwerp heeft gepubliceerd.

23 *Ibidem*, paragraaf 45 tot 48.

24 *Ibidem*, paragraaf 50 en 51.

un bilan social conformément aux dispositions légales et réglementaires belges. Ce bilan social se rapporte exclusivement à l'emploi dans l'ensemble des succursales belges considéré comme une seule entreprise. Il doit être déposé auprès de la Centrale des bilans ensemble, avec, et selon les mêmes modalités que les comptes annuels²⁵.

Avis CNC 2024/03 – Impact des plus-values non exprimées en cas de dissolution

Supposons qu'une société engagée dans une procédure de dissolution volontaire possède des immobilisations corporelles ou financières dont la valeur de marché est supérieure à la valeur comptable, les plus-values n'étant toutefois pas comptabilisées.

On sait que l'article 2:71, § 2 du CSA impose à l'organe d'administration de la société l'obligation de joindre à la proposition de dissolution un état résumant la situation active et passive clôturée à une date ne remontant pas à plus de trois mois avant l'assemblée générale appelée à se prononcer sur la proposition de dissolution.

Les plus-values non exprimées doivent-elles figurer dans l'état récapitulatif, sachant que l'objectif de celui-ci est d'informer l'assemblée générale sur la proposition de l'organe d'administration de dissoudre la société, notamment sur la question de savoir si tous les créanciers ont été remboursés, de même que d'informer le liquidateur et les créanciers sur les conséquences potentiellement liées à la dissolution ?

La Commission apporte à cette question une réponse différente, selon qu'abstraction faite des plus-values non exprimées, tous les

sociale balans op te maken overeenkomstig de Belgische wettelijke en reglementaire bepalingen. Deze sociale balans heeft enkel betrekking op de tewerkstelling in het geheel van Belgische bijkantoren, dat wordt gezien als één enkele onderneming. Deze sociale balans dient te worden neergelegd bij de Balanscentrale samen met en volgens dezelfde modaliteiten als de jaarrekening²⁵.

CBN-advies 2024/03 – Gevolgen van niet-uitgedrukte meerwaarden bij de ontbinding

Veronderstel dat een vennootschap die betrokken is bij een procedure van vrijwillige ontbinding materiële of financiële vaste activa bezit waarvan de marktwaarde hoger is dan de boekwaarde, waarbij de meerwaarden echter niet worden geboekt.

Het is bekend dat artikel 2:71, § 2 van het WVV vereist dat het bestuursorgaan van de vennootschap bij het ontbindingsvoorstel tevens een staat voegt van activa en passiva die niet meer dan drie maanden vóór de algemene vergadering, die over het ontbindingsvoorstel moet besluiten, is afgesloten.

Moeten niet-uitgedrukte meerwaarden in de samenvattende staat worden opgenomen, rekening houdend met het feit dat deze bedoeld is om de algemene vergadering te informeren over het voorstel van het bestuursorgaan om de vennootschap te ontbinden, meer bepaald of alle schuldeisers werden terugbetaald, en om de vereffenaar en de schuldeisers te informeren over de mogelijke gevolgen van de ontbinding?

De Commissie geeft een verschillend antwoord op deze vraag, afhankelijk van de vraag of, zonder rekening te houden met de niet-

²⁵ *Ibidem*, paragraphe 52. Il nous semble que le dépôt devrait se faire auprès du greffe du tribunal de l'entreprise dans le ressort duquel la succursale est établie, si l'association ou la fondation étrangère n'est pas tenue de déposer ses comptes dans son pays d'origine, mais ce n'est pas ce que dit l'avis.

²⁵ *Ibidem*, paragraaf 52. Het lijkt ons dat de neerlegging zou moeten gebeuren bij de griffie van de ondernemingsrechtbank van het rechtsgebied waarbinnen het bijkantoor is gevestigd, als de buitenlandse vereniging of stichting de jaarrekening niet moet neerleggen in het land van herkomst, maar dit is niet wat er in het advies staat.

créanciers peuvent ou ne peuvent pas être remboursés intégralement²⁶ :

- S'il ressort de l'état récapitulatif de la situation active et passive que, abstraction faite des plus-values, tous les créanciers de la société ne peuvent pas être remboursés intégralement, la Commission suggère de **mentionner** ces plus-values non exprimées dans l'état récapitulatif. La Commission se réfère à l'article 2:71, § 2, alinéa 2 in fine du CSA.
- En revanche, s'il ressort de l'état récapitulatif de la situation active et passive que tous les créanciers de la société peuvent être remboursés intégralement, la Commission recommande non seulement que les plus-values non exprimées soient **mentionnées** dans l'**annexe** à joindre à l'état résumant la situation active et passive conformément à l'article 2:71, § 2, alinéa 2 du CSA, mais qu'elles y soient également **quantifiées**.

Le texte de cet avis de la Commission nous semble particulièrement confus :

- Quelle est, dans le premier cas de figure (les créanciers ne peuvent pas être remboursés intégralement), la portée de la « mention » devant être incluse dans l'état récapitulatif ? Faut-il se limiter à mentionner l'**existence** de plus-values non exprimées, au besoin par la mention « pm », ou faut-il renseigner les **montants** en cause ? Mais si tel est le cas, pourquoi limiter l'obligation de quantifier les plus-values non exprimées au second cas de figure (les créanciers peuvent être remboursés intégralement) ?
- Pourquoi faire une distinction entre les deux scénarios susdits, dans la mesure où le liquidateur de la société sera en tout état

uitgedrukte meerwaarden, alle schuldeisers al dan niet volledig kunnen worden terugbetaald²⁶:

- Indien uit de samenvattende staat van activa en passiva blijkt dat, zonder rekening te houden met de niet-uitgedrukte meerwaarden, niet alle schuldeisers van de vennootschap volledig kunnen worden terugbetaald, moeten deze niet-uitgedrukte meerwaarden, naar het oordeel van de Commissie, worden **vermeld** in de samenvattende staat. De Commissie verwijst naar artikel 2:71, § 2, tweede lid *in fine* WVV.
- Daarentegen, indien uit de samenvattende staat van activa en passiva blijkt dat wel alle schuldeisers van de vennootschap volledig kunnen worden terugbetaald, raadt de Commissie aan om van de niet-uitgedrukte meerwaarden niet alleen **melding te maken** in de **toelichting** die bij de staat van activa en passiva wordt gevoegd en dit bij toepassing van artikel 2:71, § 2, tweede lid WVV, doch dergelijke meerwaarden bovendien in de toelichting bij deze staat te **kwantificeren**.

De tekst van dit advies van de Commissie lijkt ons bijzonder verwarrend:

- Wat is in het eerste geval (schuldeisers kunnen niet volledig worden terugbetaald) de reikwijdte van de "opname" in de samenvattende staat? Moeten wij ons beperken tot het vermelden van het **bestaan** van niet-uitgedrukte meerwaarden, indien nodig door de vermelding "niet vermeld (pm)", of moeten wij de betrokken **bedragen** toelichten? Maar als dit het geval is, waarom dan de verplichting om de niet-uitgedrukte meerwaarden te kwantificeren beperken tot het tweede geval (schuldeisers kunnen volledig worden terugbetaald)?
- Waarom een onderscheid maken tussen de twee voornoemde gevallen, voor zover de vereffenaar van de vennootschap in ieder

²⁶ Avis 2024/03, paragraphe 5.

²⁶ Advies 2024/03, paragraaf 5.

de cause et par définition mieux informé, s'il dispose d'une information quantifiée sur les plus-values non exprimées ?

- Si le montant des plus-values non exprimées est connu – et pourquoi ne le serait-il pas – pourquoi ne pas imposer sa mention dans les deux scénarios susdits ?
- L'article 2:71 du CSA ne prévoit pas l'obligation d'inclure une annexe à l'état récapitulatif, ce que la Commission reconnaît par ailleurs²⁷. Pourquoi la Commission estime-t-elle utile l'introduction d'un nouveau document dans la procédure de dissolution volontaire ?
- L'article 2:71, § 2, alinéa 3 du CSA dispose que le commissaire ou, lorsqu'il n'y a pas de commissaire, un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe désigné par l'organe d'administration contrôle l'état récapitulatif, en fasse rapport et indique spécialement s'il donne une **image fidèle** de la situation de la société.

Dans la perspective de la dissolution volontaire d'une société, et sans préjudice des règles d'évaluation adoptées par l'organe d'administration lorsque la société était préalablement en situation de continuité d'exploitation (*going concern*), il nous semble que l'exigence de présentation d'une image fidèle de la situation de la société lors de sa dissolution requiert la mention **quantifiée** des plus-values non exprimées dans les deux cas de figure décrits dans l'avis CNC 2024/03.

On voit mal comment le commissaire, le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable

geval en per definitie beter geïnformeerd zal zijn, als hij beschikt over gekwantificeerde informatie over de niet-uitgedrukte meerwaarden?

- Als het bedrag van de niet-uitgedrukte meerwaarden bekend is – en waarom zou dat niet zo zijn – waarom zou dit bedrag dan niet verplicht moeten worden opgenomen in de twee bovengenoemde gevallen?
- Artikel 2:71 van het WVV voorziet niet in de verplichting tot het toevoegen van een toelichting bij de samenvattende staat, hetgeen de Commissie eveneens erkent²⁷. Waarom acht de Commissie het nuttig om een nieuw document in te voeren in het kader van de procedure van de vrijwillige ontbinding?
- Artikel 2:71, § 2, derde lid van het WVV bepaalt dat de commissaris of, als er geen commissaris is, een door het bestuursorgaan aangewezen bedrijfsrevisor of een externe accountant de samenvattende staat controleert, daarover verslag uitbrengt en inzonderheid vermeldt of daarin een **getrouw beeld** wordt gegeven van de toestand van de vennootschap.

Met het oog op de vrijwillige ontbinding van een vennootschap, en onverminderd de waarderingsregels die het bestuursorgaan heeft vastgesteld toen de vennootschap zich voordien in een staat van continuïteit (*going concern*) bevond, komt het ons voor dat de verplichting om een getrouw beeld weer te geven van de toestand van de vennootschap op het ogenblik van haar ontbinding, de **gekwantificeerde** vermelding vereist van de niet-uitgedrukte meerwaarden in de twee gevallen beschreven in het CBN-advies 2024/03.

Het is onduidelijk hoe de commissaris, de bedrijfsrevisor of de accountant die is

²⁷ Ibidem, note infrapaginale 10.

²⁷ Ibidem, voetnoot 10.

ON VOIT MAL COMMENT LE COMMISSAIRE, LE REVISEUR D'ENTREPRISES OU L'EXPERT-COMPTABLE DESIGNÉ POUR FAIRE RAPPORT SUR L'ÉTAT RÉCAPITULATIF POURRAIT CERTIFIER QUE CELUI-CI DONNE UNE IMAGE FIDÈLE DE LA SITUATION DE LA SOCIÉTÉ SI, DANS UN CAS DE FIGURE, L'ÉTAT RÉCAPITULATIF MENTIONNE ET QUANTIFIE LES PLUS-VALUES NON EXPRIMÉES, ET DANS UN AUTRE IL NE LE FAIT PAS, ALORS MEME QUE CETTE DISTINCTION REPOSE SUR UNE CIRCONSTANCE – LE REMBOURSEMENT INTÉGRAL OU NON DES CRÉANCIERS DE LA SOCIÉTÉ – EXTRINSEQUE À L'EXISTENCE DESDITES PLUS-VALUES.

désigné pour faire rapport sur l'état récapitulatif pourrait certifier que celui-ci donne une image fidèle de la situation de la société si, dans un cas de figure, l'état récapitulatif mentionne et quantifie les plus-values non exprimées, et dans un autre, il ne le fait pas, alors même que cette distinction repose sur une circonstance – le remboursement intégral ou non des créanciers de la société – extrinsèque à l'existence desdites plus-values.

HET IS ONDUIDELIJK HOE DE COMMISSARIS, DE BEDRIJFSREVISOR OF DE ACCOUNTANT DIE IS AANGESTELD OM VERSLAG UIT TE BRENGEN OVER DE SAMENVATTENDE STAAT, ZOU KUNNEN CERTIFICEREN DAT DEZE STAAT EEN GETROUW BEELD GEEFT VAN DE TOESTAND VAN DE VENNOOTSCHAP INDIEN, IN HET ENE GEVAL, DE SAMENVATTENDE STAAT DE NIET-UITGEDRUKTE MEERWAARDEN VERMELDT EN KWANTIFICEERT, EN IN HET ANDERE GEVAL NIET, ZELFS AL IS DIT ONDERSCHIED GEBASEERD OP EEN OMSTANDIGHEID – DE VOLLEDIGE TERUGBETALING OF NIET VAN DE SCHULDEISERS VAN DE VENNOOTSCHAP – DIE LOSSTAAT VAN HET BESTAAN VAN DEZE MEERWAARDEN.

aangesteld om verslag uit te brengen over de samenvattende staat, zou kunnen certificeren dat deze staat een getrouw beeld geeft van de toestand van de vennootschap indien, in het ene geval, de samenvattende staat de niet-uitgedrukte meerwaarden vermeldt en kwantificeert, en in het andere geval niet, zelfs al is dit onderscheid gebaseerd op een omstandigheid – de volledige terugbetaling of niet van de schuldeisers van de vennootschap – die losstaat van het bestaan van deze meerwaarden.

Avis CNC 2024/04 – Remboursement aux actionnaires de capital en devises étrangères

Cet avis très détaillé et comprenant de nombreux exemples assortis d'écritures comptables illustre un principe établi de longue date²⁸, à savoir que la valeur d'acquisition pour laquelle les actifs non monétaires (notamment les participations et les actions)²⁹ sont et demeurent inscrits dans les comptes annuels est la valeur d'acquisition dans la monnaie fonctionnelle de l'acquéreur, celle-ci étant obtenue en appliquant au prix en devises le cours de conversion retenu. La valeur d'acquisition de ces actifs n'est pas influencée par l'évolution ultérieure du cours de conversion de la monnaie dans laquelle la dette d'achat est libellée. La valeur d'acquisition ne doit donc pas être adaptée pour le changement du cours de conversion de la devise étrangère. Elle est maintenue sur la base du cours de conversion existant à la date de l'acquisition des actifs non monétaires concernés, soit le cours de conversion dit historique.

Si par exemple au cours de l'année 202X une société A constitue une société B aux États-Unis via l'apport de 100.000 \$ au capital et que, lors de la souscription du capital, le taux de change €/ \$ est de 1,30 € pour 1 \$, la société A comptabilise sa participation dans la société B dans ses comptes annuels pour 130.000 € (100.000 \$ x 1,30 €).

Si, dans le courant de l'année 202X+3, la société B procède à une réduction de capital de 50% par un remboursement de 50.000 \$ à

CBN-advies 2024/04 – Terugbetaling van kapitaal in vreemde valuta aan de aandeelhouders

Dit zeer gedetailleerde advies, dat tal van voorbeelden met boekingen bevat, illustreert een al lang bestaand beginsel²⁸, namelijk dat de aanschaffingswaarde waartegen niet-monetaire activa (waaronder deelnemingen en aandelen)²⁹ worden en blijven opgenomen in de jaarrekening, de aanschaffingswaarde in de functionele valuta van de koper is, die wordt verkregen door op de prijs in vreemde valuta de gekozen omrekeningskoers toe te passen. De aanschaffingswaarde van deze activa wordt niet beïnvloed door de latere evolutie van de wisselkoers van de munt waarin de aankoopschuld is uitgedrukt. De aanschaffingswaarde hoeft dus niet te worden aangepast voor de wijziging in de wisselkoers van de vreemde valuta. Deze waarde wordt gehandhaafd op basis van de omrekeningskoers op de datum waarop de betrokken niet-monetaire activa zijn verworven, de zogenaamde historische omrekeningskoers.

Indien bijvoorbeeld een vennootschap A in het jaar 202X een vennootschap B opricht in de Verenigde Staten d.m.v. een inbreng in kapitaal van 100.000 \$ en dat bij de plaatsing van het kapitaal de €/ \$ wisselkoers 1,30 € voor 1 \$ bedraagt, boekt vennootschap A haar deelneming in vennootschap B in de jaarrekening voor 130.000 € (100.000 \$ x 1,30 €).

Als in de loop van 202X+3 vennootschap B een kapitaalvermindering doorvoert van 50 % via een terugbetaling van 50.000 \$

28 Avis CNC 152/4 – Actifs financiers non monétaires en devises (participations et actions).

29 L'avis CNC 152/1 – Comptabilisation des opérations en devises et traitement des avoirs et engagements en devises dans les comptes annuels définit les postes monétaires comme étant « la trésorerie ainsi que les postes portant sur un nombre déterminé d'unités monétaires à encaisser ou à payer ; les autres éléments du patrimoine sont des postes non monétaires ». Cette définition est identique à celle figurant dans la norme IAS 21 (Effets des variations des cours des monnaies étrangères).

28 CBN-advies 152/4 – Niet-monetaire financiële activa in deviezen (deelnemingen en aandelen).

29 Het CBN-advies 152/1 – Boekingen van deviezenverrichtingen en verwerking van tegoeden en verplichtingen in deviezen in de jaarrekening definieert monetaire posten als "de liquide middelen alsmede de posten die betrekking hebben op een bepaalde hoeveelheid te innen of te betalen munteenheden; de andere vermogensbestanddelen zijn niet-monetaire posten". Deze definitie is identiek aan die van IAS 21 (De gevolgen van wisselkoerswijzigingen).

la société A et que le taux de change €/ \$ est alors de 1,20 € pour 1 \$, la société A débitera un compte de trésorerie ou de valeurs disponibles pour un montant de 60.000 € ($50.000 \$ \times 1,20 €$) et dé-comptabilisera sa participation dans la société B pour 65.000 € ($130.000 € \times 50\%$), enregistrant, ce faisant, une perte de change de 5.000 € ($60.000 € - 65.000 €$).

La valeur comptable de la participation de la société A dans la société B n'a donc pas été affectée par la diminution du cours de conversion du \$ par rapport à l'€.

Ce même principe continue à s'appliquer en cas de diminution de la valeur de la participation de la société A dans la société B consécutive à des pertes encourues par cette dernière.

Si, dans le courant de l'année 202X+2, la société B encourt des pertes de 20.000 \$ ramenant la valeur de la participation de la société A dans la société B à 80.000\$ ($100.000 \$ - 20.000 \$$) et qu'une société C acquiert 100% du capital de la société B pour 80.000 \$, et qu'à cette date le taux de change €/ \$ est de 1,40 € pour 1 \$, la société A débitera un compte de trésorerie ou de valeurs disponibles pour un montant de 112.000 € ($80.000 \$ \times 1,40 €$), dé-comptabilisera le montant de sa participation dans la société B, soit 130.000 €, et enregistrera en résultat une moins-value sur la réalisation d'immobilisations financières de 26.000 € ($130.000 € - 104.000 €$), de même qu'un gain de change de 8.000 € ($112.000 € - 104.000 €$). Le montant de 104.000 € correspond à la valeur comptable de la participation de la société A dans la société B compte tenu des pertes de 20.000 \$, convertie au taux de change historique ($(100.000 \$ - 20.000 \$) \times 1,3 €$).

aan vennootschap A en de €/ \$ wisselkoers op dat moment 1,20 € voor 1 \$ bedraagt, zal vennootschap A een rekening m.b.t. geldbeleggingen of liquide middelen debiteren voor een bedrag van 60.000 € ($50.000 \$ \times 1,20 €$) en haar deelneming in vennootschap B uitboeken voor een bedrag van 65.000 € ($130.000 € \times 50 \%$), waardoor een wisselverlies van 5.000 € ($60.000 € - 65.000 €$) wordt geboekt.

De boekwaarde van de deelneming van vennootschap A in vennootschap B werd dus niet beïnvloed door de daling van de omrekeningskoers van de \$ ten opzichte van de €.

Hetzelfde beginsel blijft van toepassing in geval van een vermindering van de waarde van de deelneming van vennootschap A in vennootschap B als gevolg van de verliezen van deze laatste.

Als vennootschap B in de loop van 202X+2 verliezen lijdt van 20.000 \$ waardoor de waarde van de deelneming van vennootschap A in vennootschap B daalt tot 80.000 \$ ($100.000 \$ - 20.000 \$$), en als vennootschap C 100 % van het kapitaal van vennootschap B verwerft voor 80.000 \$, en op die datum de €/ \$ wisselkoers 1,40 € voor 1 \$ bedraagt, zal vennootschap A een rekening m.b.t. geldbeleggingen of liquide middelen debiteren voor een bedrag van 112.000 € ($80.000 \$ \times 1,40 €$), het bedrag van haar deelneming in vennootschap B, d.i. 130.000 €, uitboeken, en een minderwaarde op de realisatie van financiële vaste activa van 26.000 € ($130.000 € - 104.000 €$), evenals een wisselwinst van 8.000 € ($112.000 € - 104.000 €$) in het resultaat opnemen. Het bedrag van 104.000 € komt overeen met de boekwaarde van de deelneming van vennootschap A in vennootschap B, rekening houdend met verliezen van 20.000 \$, omgerekend aan de historische wisselkoers ($(100.000 \$ - 20.000 \$) \times 1,3 €$).

La société C a comptabilisé sa participation dans la société B pour un montant de 112.000 € (80.000 \$ x 1,4 €). Supposons que la société B enregistre un bénéfice de 20.000 \$ au cours de l'exercice suivant, ramenant ses capitaux propres au montant originel de 100.000 \$. Elle décide alors de rembourser 50% de son capital à son actionnaire, la société C, soit 50.000 \$. Le taux de change est à cette date de 1,2 € pour 1 \$. Dans les comptes de la société C, le remboursement de 50% conduira à décomptabiliser sa participation dans la société B pour un montant de 56.000 € (112.000 € x 50%). Le montant perçu par elle est de 60.000 € (50.000 \$ x 1,2 €). La différence entre ces deux montants, soit 4.000 € (60.000 € – 56.000 €) se décompose en :

- d'autres produits financiers non récurrents de 14.000 €, soit la différence entre le montant remboursé de 50.000 \$ converti au taux de change historique de 1,4 € pour 1 \$ (70.000 €) et le montant de 40.000 \$ (80.000 \$ x 50%) de la participation à l'origine, converti lui aussi au taux de change historique de 1,4 € pour 1 \$ (56.000 €) ; et
- une perte de change de 10.000 €, étant la différence entre le montant perçu de 50.000 \$ converti au taux de change à la date du remboursement, soit 60.000 € (50.000 \$ x 1,2 €), et le montant perçu de 50.000 \$ converti au taux de change historique, soit 70.000 € (50.000 \$ x 1,4 €).

L'avis CNC 2024/04 contient les écritures comptables des opérations susdites³⁰.

S'il est souvent utile d'illustrer des opérations complexes par des exemples chiffrés, écritures comptables à l'appui, il n'en reste pas moins que la matière traitée dans cet avis ressort intégralement de la définition des actifs et passifs non monétaires, et de l'obligation de convertir ces éléments – lorsqu'ils sont libellés

Vennootschap C heeft haar deelneming in vennootschap B geboekt voor een bedrag van 112.000 € (80.000 \$ x 1,4 €). Stel dat vennootschap B in het volgende boekjaar een winst van 20.000 \$ boekt, waardoor het eigen vermogen naar het oorspronkelijke bedrag van 100.000 \$ wordt gebracht. Zij beslist dan 50 % van haar kapitaal terug te betalen aan haar aandeelhouder, zijnde vennootschap C, d.i. 50.000 \$. De wisselkoers op moment van terugbetaling bedraagt 1,2 € voor 1 \$. Bij vennootschap C zal de terugbetaling van 50 % leiden tot het uitboeken van haar deelneming in vennootschap B voor een bedrag van 56.000 € (112.000 € x 50 %). Het door haar ontvangen bedrag bedraagt 60.000 € (50.000 \$ x 1,2 €). Het verschil tussen deze twee bedragen, namelijk 4.000 € (60.000 € - 56.000 €), is uitgesplitst in:

- andere niet-recurrente financiële opbrengsten van 14.000 €, d.i. het verschil tussen het terugbetaalde bedrag van 50.000 \$, omgerekend aan de historische wisselkoers van 1,4 € voor 1 \$ (70.000 €) en het bedrag van 40.000 \$ (80.000 \$ x 50 %) van de oorspronkelijke deelneming, ook omgerekend aan de historische wisselkoers van 1,4 € voor 1 \$ (56.000 €); en
- een wisselverlies van 10.000 €, zijnde het verschil tussen het ontvangen bedrag van 50.000 \$ omgerekend aan de wisselkoers op de datum van terugbetaling, d.i. 60.000 € (50.000 \$ x 1,2 €), en het ontvangen bedrag van 50.000 \$ omgerekend aan de historische wisselkoers, d.i. 70.000 € (50.000 \$ x 1,4 €).

Het CBN-advies 2024/04 bevat de boekingen voor bovengenoemde verrichtingen³⁰.

Hoewel het vaak nuttig is om complexe transacties te illustreren met cijfervoorbeelden, aan de hand van boekingen, blijft het een feit dat de in dit advies behandelde aangelegenheid volledig duidelijk is uit de definitie van niet-monetaire activa en passiva, en uit de verplichting om deze bestanddelen – wanneer

³⁰ Avis 2024/04, section III.

³⁰ Advies 2024/04, afdeling III.

en monnaie étrangère – sur la base du cours de change historique, questions résolues de longue date en droit comptable belge (et dans le référentiel IFRS). Cet avis n'apporte dès lors pas grand-chose au développement de la doctrine comptable.

Avis CNC 2024/05 – Traitement comptable de la taxe compensatoire des droits de succession

La législation sur la taxe patrimoniale – taxe compensatoire des droits de succession – à charge des A(l)SBL et des fondations privées a été modifiée fin 2023, d'une part en introduisant un régime progressif, et d'autre part en augmentant de 25.000 euros à 50.000 euros le seuil du patrimoine en deçà duquel la taxe n'est pas due. La réforme de la taxe patrimoniale est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2024.

La taxe est calculée sur la valeur vénale des avoirs détenus par l'entité, celle-ci devant être estimée par l'organe d'administration le 1^{er} janvier de chaque année civile. Il ne s'agit donc pas de la valeur comptable des éléments du patrimoine, mais de leur valeur de vente dans des conditions normales de marché.

La Commission indique que, si l'exercice comptable 2024 coïncide avec l'année civile, la charge découlant de la taxe sera comptabilisée au cours de l'exercice comptable 2024 sur la base de la valeur vénale des avoirs le 1^{er} janvier 2024, date de l'entrée en vigueur de la réforme. En d'autres mots, sur la base de la valeur des avoirs le 1^{er} jour de l'exercice comptable³¹.

En revanche, si l'exercice comptable ne correspond pas à l'année civile – il court par exemple du 1^{er} février au 31 janvier de l'année suivante –, la taxe sur le patrimoine sera pour la première fois comptabilisée sur la base des

zij in een vreemde munt zijn uitgedrukt – om te rekenen op basis van de historische wisselkoers, kwesties die al lang zijn opgelost in het Belgisch boekhoudrecht (en in het IFRS-referentiestelsel). Dit advies draagt dan ook niet veel bij tot de ontwikkeling van de leer van het boekhouden.

CBN-advies 2024/05 – Boekhoudkundige verwerking van de taks tot vergoeding der successierechten

De wetgeving inzake de patrimoniumtaks – taks tot vergoeding der successierechten – verschuldigd door (l)VZW's en private stichtingen, werd eind 2023 gewijzigd, door enerzijds een progressieve regeling in te voeren, en anderzijds de vermogensdrempel waaronder de taks niet verschuldigd is, te verhogen van 25.000 euro naar 50.000 euro. De hervorming van de patrimoniumtaks is in werking getreden op 1 januari 2024.

De taks wordt berekend op de verkoopwaarde van de bezittingen van de entiteit, die op 1 januari van elk kalenderjaar door het bestuursorgaan moet worden geschat. Het is dus niet de boekwaarde van de vermogensbestanddelen, maar de verkoopwaarde ervan onder normale marktomstandigheden.

De Commissie stelt dat, indien het boekjaar 2024 samenvalt met het kalenderjaar, dan zal de kost voortspruitende uit de taks geboekt worden in boekjaar 2024 op basis van de verkoopwaarde van de bezittingen op 1 januari 2024, de datum van inwerkingtreding van de hervorming. Met andere woorden, op basis van de waarde van de bezittingen op de eerste dag van het boekjaar³¹.

Daarentegen, indien het boekjaar niet samenvalt met het kalenderjaar – het loopt bijvoorbeeld van 1 februari tot 31 januari van het volgende jaar –, dan zal de vermogensbelasting voor het eerst worden geboekt op basis van de

31 Avis 2024/05, paragraphe 11.

31 Advies 2024/05, paragraaf 11.

avoirs au 1^{er} janvier 2024, cette date étant cette fois le 1^{er} jour du dernier mois de l'exercice comptable. Il en sera de même au cours des exercices suivants³².

La taxe sur le patrimoine n'étant pas un impôt sur le résultat de l'entité, elle doit, dans le cas d'une comptabilité en partie double, être comptabilisée parmi les autres charges d'exploitation (compte 640 Charges fiscales d'exploitation)³³.

Avis CNC 2024/06 – Obligations de publication incombant aux sociétés en nom collectif et aux sociétés en commandite en cas de clôture immédiate de la liquidation

En application de l'article 3:9 du CSA, ne sont pas soumises aux obligations de publication des comptes annuels, hormis les sociétés d'assurance et de réassurance, les établissements de crédit, les entreprises d'investissement et les organismes de liquidation :

- les petites sociétés qui ont adopté la forme d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite ;
- les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite et les groupements européens d'intérêt économique dont tous les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques.

Or, les obligations de rapport dans le cadre d'une procédure de clôture immédiate de la liquidation, telles que reprises aux articles 2:80 et 2:71, § 5 du CSA, s'appliquent également aux sociétés en nom collectif et aux sociétés en commandite. Cette interprétation résulte de l'article 2:71, § 5 du CSA qui fait partie des dispositions générales réglant les dissolutions volontaires, et qui prévoit que la société

bezingingen op 1 januari 2024, waarbij deze datum ditmaal de eerste dag van de laatste maand van het boekjaar is. Hetzelfde geldt voor de daaropvolgende boekjaren³².

Aangezien de vermogensbelasting geen belasting op het resultaat betreft, moet deze, wanneer de belastingplichtige een dubbele boekhouding voert, onder de rubriek *Andere bedrijfskosten* (rekening 640 *Bedrijfsbelastingen*) worden geboekt³³.

CBN-advies 2024/06 – Openbaarmakingsverplichtingen in hoofde van de vennootschap onder firma en de commanditaire vennootschap bij onmiddellijke sluiting van de vereffening

Overeenkomstig artikel 3:9 van het WVV zijn, met uitzondering van verzekerings- en herverzekeringsondernemingen, kredietinstellingen, beleggingsondernemingen en vereffening-instellingen, niet onderworpen aan de verplichtingen tot openbaarmaking van de jaarrekening:

- de kleine vennootschappen die de vorm hebben aangenomen van een vennootschap onder firma of een commanditaire vennootschap;
- de vennootschappen onder firma, de commanditaire vennootschappen en de Europese economische samenwerkingsverbanden waarvan alle onbeperkt aansprakelijke vennoten natuurlijke personen zijn.

De verslaggevingsverplichtingen die gepaard gaan met de procedure van onmiddellijke sluiting van de vereffening, zoals opgenomen in de artikelen 2:80 en 2:71, § 5 van het WVV, zijn echter ook van toepassing op vennootschappen onder firma en commanditaire vennootschappen. Deze interpretatie vloeit voort uit artikel 2:71, § 5 WVV, dat deel uitmaakt van de algemene bepalingen

³² Ibidem.

³³ Ibidem, paragrafe 12.

³² Ibidem.

³³ Ibidem, paragraaf 12.

coopérative et la société en commandite demeurent soumises aux dispositions des paragraphes 2 à 4 si elles souhaitent faire usage de la procédure prévue à l'article 2:80, sachant que ledit article vise la clôture immédiate de la liquidation. L'article 2:80 ne peut pas porter préjudice à l'article 2:71.

De l'avis de la Commission, les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite qui satisfont aux conditions de l'article 3:9 du CSA ne sont pas soumises aux obligations de publication lorsqu'elles décident de procéder à une dissolution et clôture de la liquidation en un seul acte³⁴.

Avis CNC 2024/07 – Impact de la hausse des critères de taille pour les sociétés

En raison de la forte inflation que les économies européennes ont connue au cours des dernières années, particulièrement en 2022, la directive européenne déléguée 2023/2075 du 17 octobre 2023 a revu à la hausse les critères de taille pour les entreprises et les groupes.

La Belgique a transposé la directive déléguée 2023/2775 par la loi du 28 mars 2024 portant dispositions en matière de digitalisation de la justice et dispositions diverses, qui a rehaussé les seuils des articles 1:24, § 1, 1:25, § 1 et 1:26, § 1 du CSA pour les sociétés et les groupes de taille réduite. Ceux-ci se présentent désormais comme suit :

- En ce qui concerne les petites sociétés, le montant du chiffre d'affaires annuel hors TVA est passé de 9.000.000 à 11.250.000 euros, et le montant du total du bilan de 4.500.000 à 6.000.000 euros.

inzake de vrijwillige ontbinding, en dat bepaalt dat de coöperatieve vennootschap en de commanditaire vennootschap onderworpen blijven aan de bepalingen van paragrafen 2 tot en met 4 indien zij gebruik willen maken van de procedure voorzien in artikel 2:80, rekening houdend met het feit dat voornoemd artikel de onmiddellijke sluiting van de vereffening beoogt. Artikel 2:80 mag geen afbreuk doen aan artikel 2:71.

Naar het oordeel van de Commissie zijn vennootschappen onder firma en commanditaire vennootschappen die voldoen aan de voorwaarden van artikel 3:9 WVV niet onderworpen aan de openbaarmakingsverplichtingen wanneer zij beslissen om over te gaan tot een ontbinding en de sluiting van de vereffening in één akte³⁴.

CBN-advies 2024/07 – Gevolgen verhoging groottecriteria voor vennootschappen

Gezien de opvallende inflatie die Europese economieën de afgelopen jaren hebben doorgemaakt, in het bijzonder in 2022, heeft de Europese Gedelegeerde Richtlijn 2023/2775 van 17 oktober 2023 de drempelwaarden van de groottecriteria voor ondernemingen en groepen verhoogd.

De Gedelegeerde Richtlijn 2023/2775 werd in België omgezet door de wet van 28 maart 2024 houdende bepalingen inzake digitalisering van justitie en diverse bepalingen, die de drempelwaarden omvat in de artikelen 1:24, § 1, 1:25, § 1 en 1:26, § 1 van het WVV verhoogt voor de vennootschappen en de groepen van beperkte omvang. Deze drempelwaarden zijn nu als volgt:

- Bij de kleine vennootschappen wordt het bedrag van de jaaromzet exclusief btw verhoogd van 9.000.000 euro naar 11.250.000 euro en het bedrag van het balanstotaal van 4.500.000 euro naar 6.000.000 euro.

³⁴ Avis 2024/06, paragraphe 4.

³⁴ Advies 2024/06, paragraaf 4.

- En ce qui concerne les microsociétés, le montant du chiffre d'affaires annuel hors TVA est passé de 700.000 à 900.000 euros, et le montant du total du bilan de 350.000 à 450.000 euros.
- En ce qui concerne les groupes de taille réduite, le montant du chiffre d'affaires annuel hors TVA est passé de 34.000.000 à 42.500.000 euros, et le montant du total du bilan de 17.000.000 à 21.250.000 euros.
- Bij de microvennootschappen wordt het bedrag van de jaaromzet exclusief btw verhoogd van 700.000 euro naar 900.000 euro en het bedrag van het balanstotaal van 350.000 euro naar 450.000 euro.
- Bij de groepen van beperkte omvang wordt het bedrag van de jaaromzet exclusief btw verhoogd van 34.000.000 euro naar 42.500.000 euro en het bedrag van het balanstotaal van 17.000.000 euro naar 21.250.000 euro.

N'étant pas affectés par l'inflation, les seuils relatifs au nombre de travailleurs en moyenne annuelle n'ont pas été rehaussés.

Aangezien zij niet worden beïnvloed door inflatie, zijn de drempelwaarden in verband met het jaargemiddelde van het aantal werknemers niet verhoogd.

La loi du 28 mars 2024 dispose que les critères de taille rehaussés s'appliquent aux exercices commençant après le 31 décembre 2023.

De wet van 28 maart 2024 stelt dat de verhoogde groottecriteria van toepassing zijn op de boekjaren die een aanvang nemen na 31 december 2023.

On sait qu'en application de l'article 1:24, § 2 du CSA, le fait de dépasser ou de ne plus dépasser plus d'un des critères de taille n'a d'incidence que si cette circonstance se produit pendant deux exercices consécutifs. Dans ce cas, les conséquences du dépassement s'appliquent à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois, plus d'un des critères ont été dépassés ou ne sont plus dépassés.

Het is bekend dat bij toepassing van artikel 1:24, § 2 van het WVV, wanneer meer dan één van de groottecriteria worden overschreden of niet meer worden overschreden, dit slechts gevolgen heeft wanneer dit zich gedurende twee achtereenvolgende boekjaren voordoet. De gevolgen gaan in dat geval in vanaf het boekjaar dat volgt op het boekjaar gedurende hetwelk meer dan één van de criteria voor de tweede keer werden overschreden of niet meer werden overschreden.

Cette disposition du CSA aurait dans de nombreux cas empêché l'application immédiate des critères de taille rehaussés à partir des exercices commençant après le 31 décembre 2023, si la loi du 28 mars 2024 n'avait pas disposé que :

In veel gevallen zou deze bepaling van het WVV de onmiddellijke toepassing hebben verhinderd van de verhoogde groottecriteria vanaf de boekjaren die een aanvang nemen na 31 december 2023, indien de wet van 28 maart 2024 niet het volgende had gesteld:

« Les règles énoncées aux articles 1:24 (pour les sociétés) du Code des sociétés et des associations, ne s'appliquent pas, **et ce pour une seule fois** (surligné par nous), à l'établissement et à la publicité des comptes annuels que les entreprises clôturent après le 31 décembre

"De regels die zijn opgenomen in artikel 1:24 (voor vennootschappen) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, zijn **voor één keer** (onze markerings) niet van toepassing op de opstelling en de openbaarmaking van de jaarrekeningen die de ondernemingen afsluiten

2023. Pour cette clôture, il ne sera tenu compte que des montants majorés visés aux articles 147, 148 et 149, en ce qui concerne le chiffre d'affaires annuel et le total du bilan de l'exercice en question ».

Cette disposition annule donc ponctuellement l'exigence imposée par le CSA d'appliquer les critères de taille aux chiffres des deux exercices précédents.

L'avis CNC 2024/07 contient quatre exemples détaillés de la manière dont il convient d'appliquer cette disposition de la loi du 28 mars 2024. La direction des sociétés et leur commissaire devraient lire attentivement ces exemples, tant leur lecture fait apparaître la possibilité qu'une entité pourrait basculer du statut de grande société à celui de petite société, pour ensuite revenir à celui de grande société, et ce, au cours d'une période relativement courte³⁵.

Afin de ne pas alourdir le texte du présent article, nous avons choisi de nous limiter à l'exposé des conclusions de ces quatre exemples, mais nous encourageons le lecteur à prendre connaissance de l'exposé détaillé des données décrites dans l'avis 2024/07.

na 31 december 2023. Voor die afsluiting wordt enkel rekening gehouden met de in de artikelen 147, 148 en 149 bedoelde verhoogde bedragen voor de jaarmzet en het balanstotaal van het betrokken boekjaar."

Deze bepaling heft dan ook de door het WVV opgelegde eis om de cijfers van de twee voorgaande boekjaren aan de groottecriteria te toetsen, eenmalig op.

CBN-advies 2024/07 bevat vier gedetailleerde voorbeelden van hoe deze bepaling van de wet van 28 maart 2024 moet worden toegepast. Het management van vennootschappen en hun commissaris zouden deze voorbeelden zorgvuldig moeten lezen, omdat uit hun lezing blijkt dat een entiteit in relatief korte tijd kan overschakelen van het statuut van grote vennootschap naar dat van kleine vennootschap en vervolgens kan terugkeren naar het statuut van grote vennootschap³⁵.

Om de tekst van dit artikel niet onnodig te verzwaren, hebben wij ervoor geopteerd om ons te beperken tot de uiteenzetting van de conclusies van deze vier voorbeelden, maar wij moedigen de lezer aan om de gedetailleerde uiteenzetting van de gegevens beschreven in advies 2024/07 te lezen.

Exemple 1 : l'exercice comptable coïncide avec l'année civile

31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024	31.12.2025	31.12.2026
grande	grande	grande	petite	petite	petite

Exemple 2 : l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile

31.03.2023	31.03.2024	31.03.2025	31.03.2026	31.03.2027
petite	petite	grande	grande	grande

Exemple 3 : impact du rehaussement des critères à plus long terme ; l'exercice comptable coïncide avec l'année civile

31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024	31.12.2025	31.12.2026	31.12.2027
grande	grande	grande	petite	petite	petite	grande

35 Avis 2024/07, paragraphes 13 à 25.

35 Advies 2024/07, paragraaf 13 tot 25.

Exemple 4 : impact du rehaussement des critères à plus long terme ; l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile

31.03.2021	31.03.2022	31.03.2023	31.03.2024	31.03.2025	31.03.2026	31.03.2027
grande	grande	grande	grande	petite	petite	grande

Voorbeeld 1: boekjaar loopt gelijk met kalenderjaar

31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024	31.12.2025	31.12.2026
grote	grote	grote	kleine	kleine	kleine

Voorbeeld 2: gebroken boekjaar

31.03.2023	31.03.2024	31.03.2025	31.03.2026	31.03.2027
kleine	kleine	grote	grote	grote

Voorbeeld 3: impact van de verhoging van de criteria op langere termijn waarbij het boekjaar gelijkloopt met het kalenderjaar

31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024	31.12.2025	31.12.2026	31.12.2027
grote	grote	grote	kleine	kleine	kleine	grote

Voorbeeld 4: impact van de verhoging van de criteria op langere termijn waarbij het boekjaar niet gelijkloopt met het kalenderjaar

31.03.2021	31.03.2022	31.03.2023	31.03.2024	31.03.2025	31.03.2026	31.03.2027
grote	grote	grote	grote	kleine	kleine	grote

L'avis CNC 2024/07 contient un cinquième exemple traitant de l'application du rehaussement des critères de taille aux groupes de taille réduite (exemple 5 : application sur une base consolidée ou agrégée)³⁶.

Avis CNC 2024/08 – Impact de la hausse des critères de taille pour les A(I)SBL et fondations

L'avis 2024/08 est le pendant de l'avis 2024/07 en ce qui concerne les A(I)SBL et les fondations.

L'arrêté royal du 25 mai 2024 a modifié le CSA en ce qui concerne l'ajustement des critères de taille pour les petites et micro-A(I)SBL et fondations :

CBN-advies 2024/07 bevat een vijfde voorbeeld dat betrekking heeft op de toepassing van de verhoging van de groottecriteria op groepen van beperkte omvang (voorbeeld 5: beoordeling op geconsolideerde of geaggregeerde basis)³⁶.

CBN-advies 2024/08 – Gevolgen verhoging groottecriteria voor (I)VZW's en stichtingen

Advies 2024/08 is de tegenhanger van advies 2024/07 met betrekking tot (I)VZW's en stichtingen.

Het koninklijk besluit van 25 mei 2024 heeft het WVV gewijzigd wat betreft de aanpassing van de groottecriteria voor kleine en micro-(I)VZW's en stichtingen:

³⁶ Ibidem, paragraphe 26.

³⁶ Ibidem, paragraaf 26.

- En ce qui concerne les petites A(l)SBL et les petites fondations, le montant du chiffre d'affaires annuel hors TVA est passé de 9.000.000 à 11.250.000 euros, et le montant du total du bilan de 4.500.000 à 6.000.000 euros.
- En ce qui concerne les micro-A(l)SBL et les micro-fondations, le montant du chiffre d'affaires annuel hors TVA est passé de 700.000 à 900.000 euros, et le montant du total du bilan de 350.000 à 450.000 euros.

La révision à la hausse porte également sur la limite en deçà de laquelle les A(l)SBL et les fondations peuvent tenir une comptabilité simplifiée et établir leurs comptes annuels selon le modèle simplifié. Le montant du total des recettes autres que non récurrentes, hors taxe sur la valeur ajoutée, passe de 334.500 à 391.000 euros, et le montant des avoirs et celui des dettes passe de 1.337.000 à 1.562.000 euros.

N'étant pas affectés par l'inflation, les seuils relatifs au nombre de travailleurs en moyenne annuelle n'ont pas été rehaussés.

L'arrêté royal du 25 mai 2024 dispose que les critères de taille rehaussés s'appliquent aux exercices commençant après le 31 décembre 2023.

Comme c'est le cas des sociétés, en application de l'article 1:28, § 2 du CSA, le fait de dépasser ou de ne plus dépasser plus d'un des critères de taille n'a d'incidence que si cette circonstance se produit pendant deux exercices consécutifs. Dans ce cas, les conséquences du dépassement s'appliquent à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois, plus d'un des critères ont été dépassés ou ne sont plus dépassés.

- Met betrekking tot de kleine (l)VZW's en de kleine stichtingen wordt het bedrag van de jaaromzet exclusief btw verhoogd van 9.000.000 euro naar 11.250.000 euro en het bedrag van het balanstotaal van 4.500.000 euro naar 6.000.000 euro.
- Met betrekking tot de micro-(l)VZW's en de microstichtingen wordt het bedrag van de jaaromzet exclusief btw verhoogd van 700.000 euro naar 900.000 euro en het bedrag van het balanstotaal van 350.000 euro naar 450.000 euro.

Ook de drempelwaarden die bepalen wanneer een (l)VZW of stichting een vereenvoudigde boekhouding kan voeren en een jaarrekening kan opstellen volgens een vereenvoudigd model werden verhoogd. Het bedrag van de andere dan niet-recurrente ontvangsten exclusief btw wordt verhoogd van 334.500 euro naar 391.000 euro, en de bedragen van de schulden en bezittingen worden elk verhoogd van 1.337.000 euro naar 1.562.000 euro.

Aangezien zij niet worden beïnvloed door inflatie, zijn de drempelwaarden in verband met het jaargemiddelde van het aantal werknemers niet verhoogd.

Het koninklijk besluit van 25 mei 2024 stelt dat de verhoogde groottecriteria van toepassing zijn op de boekjaren die een aanvang nemen na 31 december 2023.

Zoals het geval is voor vennootschappen, wanneer meer dan één van de groottecriteria worden overschreden of niet meer worden overschreden, heeft dit, overeenkomstig artikel 1:28, § 2 van het WVV, slechts gevolgen wanneer dit zich gedurende twee achtereenvolgende boekjaren voordoet. De gevolgen gaan in dat geval in vanaf het boekjaar dat volgt op het boekjaar gedurende hetwelk meer dan één van de criteria voor de tweede keer werden overschreden of niet meer werden overschreden.

Cette disposition du CSA aurait dans de nombreux cas empêché l'application immédiate des critères de taille rehaussés à partir des exercices commençant après le 31 décembre 2023, si l'arrêté royal du 25 mai 2024 n'avait pas disposé que :

« Le présent arrêté s'applique aux exercices commençant après le 31 décembre 2023, les règles énoncées aux articles 1:28, § 2, 1:29, § 2, 1:30, § 2, en 1:31, § 2, du Code des sociétés et des associations, ne sont pas applicables, **et ce pour une seule fois** (surligné par nous), au premier exercice commençant après le 31 décembre 2023 ».

Cette disposition annule donc ponctuellement l'exigence imposée par le CSA d'appliquer les critères de taille aux chiffres des deux exercices précédents.

L'avis CNC 2024/08 contient quatre exemples détaillés de la manière dont il convient d'appliquer cette disposition de l'arrêté royal du 25 mai 2024. La direction des A(I)SBL et des fondations et leur commissaire devraient lire attentivement ces exemples, tant leur lecture fait apparaître la possibilité qu'une entité pourrait basculer du statut de grande à celui de petite association ou fondation, pour ensuite revenir à celui de grande association ou fondation, et ce, au cours d'une période relativement courte³⁷.

Afin de ne pas alourdir le texte du présent article, nous avons choisi de nous limiter à l'exposé des conclusions de ces quatre exemples, mais nous encourageons le lecteur à lire l'exposé détaillé des données décrites dans l'avis 2024/08 :

In veel gevallen zou deze bepaling van het WVV de onmiddellijke toepassing hebben verhinderd van de verhoogde groottecriteria vanaf de boekjaren die een aanvang nemen na 31 december 2023, indien het koninklijk besluit van 25 mei 2024 niet het volgende had gesteld:

"Dit besluit is van toepassing op de boekjaren die een aanvang nemen na 31 december 2023, waarbij de regels die zijn opgenomen in de artikelen 1:28, § 2, 1:29, § 2, 1:30, § 2, en 1:31, § 2, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, **voor één keer** (onze markering) niet van toepassing zijn op het eerste boekjaar dat een aanvang neemt na 31 december 2023."

Deze bepaling heft dan ook de door het WVV opgelegde eis om de cijfers van de twee voorgaande boekjaren aan de groottecriteria te toetsen, eenmalig op.

CBN-advies 2024/08 bevat vier gedetailleerde voorbeelden van hoe deze bepaling van het koninklijk besluit van 25 mei 2024 moet worden toegepast. Het management van (I)VZW's en stichtingen en hun commissaris zouden deze voorbeelden zorgvuldig moeten lezen, omdat uit hun lezing blijkt dat een entiteit in relatief korte tijd kan overschakelen van het statuut van grote naar kleine vereniging of stichting, en vervolgens kan terugkeren naar het statuut van grote vereniging of stichting³⁷.

Om de tekst van dit artikel niet onnodig te verzwaren, hebben wij ervoor geopteerd om ons te beperken tot de uiteenzetting van de conclusies van deze vier voorbeelden, maar wij moedigen de lezer aan om de gedetailleerde uiteenzetting van de gegevens beschreven in advies 2024/08 te lezen:

³⁷ Avis 2024/08, paragraphes 10 à 22.

³⁷ Advies 2024/08, paragraaf 10 tot 22.

Exemple 1 : l'exercice comptable coïncide avec l'année civile

31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024	31.12.2025	31.12.2026
petite	petite	petite	micro	micro	micro

Exemple 2 : comptabilité simplifiée

Rappelons que pour déterminer si une ASBL peut tenir une comptabilité simplifiée et établir ses comptes annuels selon le modèle simplifié, quatre et non trois critères de taille sont appliqués : nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle, recettes autres que non récurrentes, montant des avoirs et montant des dettes.

L'exemple est celui d'une ASBL qui, au 31 décembre 2023, dépassait trois des quatre seuils et, par conséquent, n'était pas autorisée à tenir une comptabilité simplifiée. Au 1^{er} janvier 2024, à la suite du relèvement des seuils, un seul de ceux-ci est dépassé ; elle peut directement tenir une comptabilité simplifiée lors de l'exercice 2024 et établir et déposer ses comptes annuels selon le modèle simplifié.

Exemple 3 : l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile

30.06.2023	30.06.2024	30.06.2025	30.06.2026	30.06.2027
grande	grande	petite	petite	grande

Exemple 4 : impact du rehaussement des critères à plus long terme

31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024	31.12.2025	31.12.2026	31.12.2027
grande	grande	grande	petite	petite	petite	grande

Voorbeeld 1: boekjaar loopt gelijk met kalenderjaar

31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024	31.12.2025	31.12.2026
kleine	kleine	kleine	micro	micro	micro

Voorbeeld 2: vereenvoudigde boekhouding

Er moet aan worden herinnerd dat om te bepalen of een VZW een vereenvoudigde boekhouding mag voeren en een overeenkomstige vereenvoudigde jaarrekening mag opstellen, vier en niet drie groottecriteria worden toegepast: jaargemiddelde van het personeelsbestand, andere dan niet-recurrente ontvangsten, bedrag van de bezittingen en bedrag van de schulden.

Het voorbeeld betreft een VZW die op 31 december 2023 drie van de vier drempelwaarden overschreed en bijgevolg geen vereenvoudigde boekhouding mocht voeren. Op 1 januari 2024, als gevolg van de verhoging van de drempelwaarden, wordt maar één ervan overschreden; de VZW kan in boekjaar 2024 meteen een vereenvoudigde boekhouding voeren en een overeenkomstige vereenvoudigde jaarrekening opstellen en neerleggen.

Voorbeeld 3: gebroken boekjaar

30.06.2023	30.06.2024	30.06.2025	30.06.2026	30.06.2027
grote	grote	kleine	kleine	grote

Voorbeeld 4: impact van de verhoging van de criteria op langere termijn

31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024	31.12.2025	31.12.2026	31.12.2027
grote	grote	grote	kleine	kleine	kleine	grote

Avis CNC 2024/09 – Reddition de comptes en cas de réouverture de la liquidation d'une société

L'article 2:105 du CSA permet de procéder à la réouverture de la liquidation d'une société, lorsqu'il apparaît que postérieurement à la clôture, un actif a été oublié. La société recouvre la personnalité juridique par la réouverture de la liquidation et devient de plein droit propriétaire de l'actif oublié. Se pose alors la question des obligations de rapport associées à la réouverture de la liquidation.

Si, selon la Commission, le rapport chiffré comportant les comptes de liquidation – et les pièces à l'appui – qui a été établi par le liquidateur à la clôture de la liquidation, ne doit pas être adapté à la suite de la réouverture de la liquidation³⁸, et que « *la réouverture de la liquidation en raison d'un actif oublié ne nécessite pas **forcément** (souligné par nous) une rectification des comptes annuels déjà déposés* »³⁹, la Commission estime néanmoins qu'une fois la liquidation rouverte, la société concernée doit de nouveau tenir une comptabilité où les opérations seront inscrites sans retard, de manière fidèle et complète et par ordre de date, et où toute écriture s'appuiera sur une pièce justificative datée et portant un indice de référence à celle-ci⁴⁰.

CBN-advies 2024/09 – Verslaggeving bij de heropening van de vereffening van de vennootschappen

Artikel 2:105 van het WvV regelt de heropening van de vereffening van een vennootschap wanneer na de sluiting van de vereffening blijkt dat een actief vermogensbestanddeel werd vergeten. Door de heropening verkrijgt de vennootschap opnieuw rechtspersoonlijkheid en wordt zij van rechtswege eigenaar van het vergeten actieve vermogensbestanddeel. De vraag rijst dan over de verslaggevingsverplichtingen die gepaard gaan met de heropening van de vereffening.

Hoewel de Commissie van oordeel is dat het cijfermatig verslag, houdende de vereffeningssrekeningen – en de stavingstukken –, dat bij de sluiting van de vereffening door de vereffenaar werd opgesteld, niet zal worden aangepast als gevolg van de heropening van de vereffening³⁸, en dat “*de heropening van de vereffening met een vergeten actief niet **noodzakelijkerwijs** (onze markering) tot gevolg heeft dat de reeds neergelegde jaarrekening moet worden gecorrigeerd*”³⁹, is de Commissie niettemin van oordeel dat, eenmaal de vereffening wordt heropend, er in hoofde van betrokken vennootschap opnieuw een boekhouding moet worden gevoerd waarbij alle verrichtingen zonder uitstel, getrouw, volledig en naar tijdsorde zullen worden ingeschreven en elke

³⁸ Avis 2024/09, paragrafe 5.

³⁹ *Ibidem*.

⁴⁰ *Ibidem*, paragrafe 6.

³⁸ Advies 2024/09, paragraaf 5.

³⁹ *Ibidem*.

Selon la Commission, « les règles d'évaluation qui avaient été utilisées par la société avant sa liquidation seront **en principe** (souligné par nous) de nouveau appliquées. Les dettes devront également être comptabilisées. De l'avis de la Commission, ces dettes ne se limitent pas aux dettes du créancier qui a demandé et obtenu la réouverture de la liquidation »⁴¹. Et la Commission de conclure qu'il « conviendra ensuite de comptabiliser l'attribution, en principe, à sa juste valeur, en tenant compte des obligations fiscales »⁴².

De l'avis de la Commission, dès la réouverture de la liquidation, le liquidateur devra donc tenir une comptabilité pour la nouvelle période de liquidation. Il devra établir des comptes annuels pour la période courant de la date de réouverture de la liquidation jusqu'à la date de la clôture de l'exercice comptable. Après les avoir soumis à l'assemblée générale avant la date de la clôture de la liquidation ouverte, il devra les déposer à la Banque nationale de Belgique. Ensuite, le liquidateur établira à la nouvelle clôture de la liquidation un rapport chiffré sur la liquidation comportant les comptes de liquidation et les pièces à l'appui. Enfin, à la clôture de la liquidation ouverte, il déposera le rapport chiffré et les pièces à l'appui dans le dossier de la personne morale au tribunal de l'entreprise. La clôture de la liquidation ouverte devra également être publiée dans les Annexes du Moniteur belge.

boekings aan de hand van een gedagtekend verantwoordingsstuk, waarnaar zij verwijst, zal geschieden⁴⁰.

De Commissie is van oordeel dat "de, voorafgaand aan de vereffening van de vennootschap, gebruikte waarderingsregels **in beginsel** (onze markering) terug van toepassing zullen zijn. Tevens zullen de schulden moeten geboekt worden. Naar het oordeel van de Commissie zijn deze schulden niet beperkt tot de schulden van de schuldeiser die de heropening van de vereffening heeft gevorderd en bekomen"⁴¹. En de Commissie concludeert als volgt: "Vervolgens zal de toebedeling geboekt dienen te worden tegen in beginsel de werkelijke waarde met inachtneming van alle fiscale verplichtingen"⁴².

Naar het oordeel van de Commissie, zal de vereffenaar dus, vanaf het ogenblik dat de vereffening wordt heropend, een boekhouding dienen te voeren voor de nieuwe vereffeningsperiode. De vereffenaar zal een jaarrekening dienen op te maken voor de periode gaande vanaf de datum van heropening van de vereffening tot de datum van afsluiting van het boekjaar en deze, voorafgaand aan de datum van de sluiting van de heropende vereffening, voorleggen aan de algemene vergadering en vervolgens neerleggen bij de Nationale Bank van België. Vervolgens zal de vereffenaar bij de nieuwe sluiting van de vereffening een cijfermatig verslag opmaken over de vereffening, houdende de vereffeningsrekeningen, dat samen met de stukken tot staving bij de sluiting van de heropende vereffening wordt neergelegd in het dossier van de rechtspersoon bij de ondernemingsrechtbank. De sluiting van de heropende vereffening zal tevens bekend moeten worden gemaakt in de Bijlagen bij het Belgisch Staatsblad.

41 Ibidem, paragrafe 7.

42 Ibidem.

40 Ibidem, paragraaf 6.

41 Ibidem, paragraaf 7.

42 Ibidem.

Il est à noter qu'un membre de la Commission a émis un avis divergent sur les conclusions formulées dans l'avis CNC 2024/09 – phénomène assez rare⁴³, d'autant que l'avis mentionne le fait que « **la majorité** (souligné par nous) *des membres ont affirmé ne pas partager le point de vue exposé dans cet avis alternatif* ». Si une majorité des membres et non les membres de la Commission à l'unanimité ne partagent pas cet avis alternatif, se pose la question de savoir pourquoi l'avis divergent n'est signé que d'un seul membre de la Commission.

Plus précisément, l'avis dissident distingue le cas d'un actif oublié de celui d'un passif oublié, et, dans chacun de ces deux cas, opère une distinction entre une liquidation bénéficiaire et une liquidation déficitaire. Selon l'auteur de la position :

- Actif oublié :

- Liquidation bénéficiaire : la liquidation n'est pas rouverte
- Liquidation déficitaire : la liquidation est rouverte

- Passif oublié :

- Liquidation bénéficiaire : la liquidation n'est pas rouverte
- Liquidation déficitaire : la liquidation n'est pas rouverte

Ce n'est donc que lorsqu'un actif oublié est découvert dans le cadre d'une liquidation déficitaire que celle-ci pourra être rouverte. Et dans ce cas, la réouverture porte uniquement sur la réalisation du seul actif oublié. La réouverture est assurément une version allégée de la liquidation ordinaire, estime le membre de la CNC, et, dès lors, la réalisation subséquente de cet unique actif n'implique pas l'existence

Opgemerkt moet worden dat een lid van de Commissie een afwijkend advies heeft uitgebracht over de in het CBN-advies 2024/09 geformuleerde conclusies – een vrij zeldzaam fenomeen⁴³, vooral omdat in het advies melding wordt gemaakt van het feit dat “**de meerderheid** (onze markering) *van de leden zich heeft gedistantieerd van het in het alternatief advies ingenomen standpunt*”. Als een meerderheid van de leden, en niet alle leden van de Commissie unaniem, dit alternatief advies niet delen, rijst de vraag waarom het afwijkend advies slechts door één lid van de Commissie wordt ondertekend.

Meer in het bijzonder maakt het afwijkend advies een onderscheid tussen een vergeten actief en een vergeten passief, en in beide gevallen wordt een onderscheid gemaakt tussen een batige vereffening en een deficitaire vereffening. Volgens de auteur van dit standpunt:

- Vergeten actief:

- Batige vereffening: de vereffening wordt niet heropend
- Deficitaire vereffening: de vereffening wordt heropend

- Vergeten passief:

- Batige vereffening: de vereffening wordt niet heropend
- Deficitaire vereffening: de vereffening wordt niet heropend

Het is dus alleen wanneer een vergeten actief in het kader van een deficitaire vereffening wordt ontdekt, dat de vereffening zal kunnen worden heropend. En in dit geval is de heropening enkel toegespitst op de realisatie van één enkel vergeten actief. De heropening is volgens het lid van de CBN beslist een sterk afgeslankte *light*-versie van de gewone vereffening en derhalve creëert de daaropvolgende realisatie van het éne

43 Voir notamment : Philippe LONGERSTAEY, Avis minoritaires de la Commission des normes comptables. *Revue Générale de Fiscalité et de Comptabilité Pratique*, avril 2023, n° 4, pp. 10-23.

43 Zie meer bepaald: Philippe LONGERSTAEY, Afwijkende standpunten van de Commissie voor boekhoudkundige normen. *Revue Générale de Fiscalité et de Comptabilité Pratique*, april 2023, nr. 4, p. 10-23.

IL NOUS SEMBLE QUE LA QUESTION SOULEVEE DANS L'AVIS 2024/09 RESSORTIT PLUS AU DROIT DES SOCIÉTÉS QU'AUX PRINCIPES DE LA COMPTABILITE FINANCIERE. EU EGARD A LA VOIX DISSIDENTE EXPRIMEE PAR UN MEMBRE DE LA COMMISSION, IL EUT ÉTÉ OPPORTUN SELON NOUS DE SOUMETTRE LA QUESTION A UNE CONSULTATION JURIDIQUE.

d'une entreprise. En effet, plus aucune activité économique n'est exercée. C'est pourquoi, conclut le membre, après la réouverture de la liquidation, il n'est pas nécessaire de tenir une comptabilité, d'établir des comptes annuels ou de déposer une déclaration à l'impôt des sociétés.

Il nous semble que la question soulevée dans l'avis 2024/09 ressortit plus au droit des sociétés qu'aux principes de la comptabilité financière. Eu égard à la voix dissidente exprimée par un membre de la Commission, il eût été opportun selon nous de soumettre la question à une consultation juridique.

Avis CNC 2024/10 – Reddition de comptes en cas de réouverture de la liquidation d'une A(l)SBL tenant une comptabilité en partie double

Cet avis applique aux A(l)SBL tenant une comptabilité en partie double le raisonnement

HET KOMT ONS VOOR DAT DE IN ADVIES 2024/09 AAN DE ORDE GESTELDE KWESTIE MEER EEN KWESTIE VAN VENNOOTSCHAPSRECHT IS DAN VAN DE BEGINSELEN VAN DE FINANCIËLE BOEKHOUDING. GEZIEN DE AFWIJKENDE STEM VAN EEN LID VAN DE COMMISSIE, ZIJN WIJ VAN MENING DAT HET RELEVANT ZOU ZIJN GEWEEST OM DE KWESTIE AAN JURIDISCH ADVIES VOOR TE LEGGEN."

actief nog geen onderneming. Er wordt immers geen enkele economische activiteit meer uitgeoefend. Het lid concludeert dat er om die redenen na de heropening van de vereffening geen boekhouding dient te worden gevoerd, geen jaarrekening dient te worden opgemaakt en geen aangifte in de vennootschapsbelasting dient te worden ingediend.

Het komt ons voor dat de in advies 2024/09 aan de orde gestelde kwestie meer een kwestie van vennootschapsrecht is dan van de beginselen van de financiële boekhouding. Gezien de afwijkende stem van een lid van de Commissie, zijn wij van mening dat het relevant zou zijn geweest om de kwestie aan juridisch advies voor te leggen.

CBN-advies 2024/10 – Verslaggeving bij de heropening van de vereffening van (l)VZW's die een dubbele boekhouding voeren

Dit advies past de redenering en conclusies in advies 2024/09 over de verslaggeving bij

et les conclusions présentés dans l'avis 2024/09 portant sur la reddition de comptes en cas de réouverture de la liquidation d'une société.

Nous renvoyons le lecteur aux commentaires détaillés formulés *supra*, la Commission concluant que :

« Dès la réouverture de la liquidation, le liquidateur devra tenir une comptabilité pour la nouvelle période de liquidation. Il devra établir des comptes annuels pour la période courant de la date de réouverture de la liquidation jusqu'à la date de la clôture de l'exercice comptable et devra les soumettre à l'assemblée générale avant la date de la clôture de la liquidation ouverte. Contrairement aux exigences applicables aux sociétés, les comptes annuels ne devront pas être déposés. Ensuite, le liquidateur établira à la nouvelle clôture de la liquidation un rapport chiffré sur la liquidation comportant les comptes de liquidation et les pièces à l'appui. Enfin, à la clôture de la liquidation ouverte, il déposera le rapport chiffré et les pièces à l'appui dans le dossier de la personne morale au tribunal de l'entreprise. La clôture de la liquidation ouverte devra également être publiée dans les Annexes du Moniteur belge. »

L'avis 2024/10 n'a pas donné lieu à l'expression d'une opinion divergente, alors même que l'analyse de la question et les conclusions formulées dans l'avis sont *mutatis mutandis* identiques à celles figurant dans l'avis 2024/09.

Conclusion

À la lecture des dix avis publiés par la Commission en 2024, trois conclusions s'imposent.

Tout d'abord, et comme ce fut le cas les années précédentes, la rédaction des avis témoigne

de l'heropening van de vereffening van de vennootschappen toe op (I)VZW's die een dubbele boekhouding voeren.

Wij verwijzen de lezer naar de hierboven geformuleerde gedetailleerde commentaren, waarbij de Commissie concludeert:

"De vereffenaar zal, vanaf het ogenblik dat de vereffening wordt heropend, een boekhouding dienen te voeren voor de nieuwe vereffeningperiode. De vereffenaar zal een jaarrekening dienen op te maken voor de periode gaande vanaf de datum van heropening van de vereffening tot de datum van afsluiting van het boekjaar en zal deze, voorafgaand aan de datum van de sluiting van de heropende vereffening, dienen voor te leggen aan de algemene vergadering. In tegenstelling tot de vereisten die voor vennootschappen gelden, hoeft de jaarrekening niet te worden neergelegd. Vervolgens zal de vereffenaar bij de nieuwe sluiting van de vereffening een cijfermatig verslag opmaken over de vereffening, houdende de vereffeningssrekeningen, dat samen met de stukken tot staving bij de sluiting van de heropende vereffening wordt neergelegd in het dossier van de rechtspersoon bij de ondernemingsrechtbank. De sluiting van de heropende vereffening zal tevens bekend moeten worden gemaakt in de Bijlagen bij het Belgisch Staatsblad."

Advies 2024/10 heeft geen aanleiding gegeven tot het uiten van een afwijkende mening, zelfs al zijn de analyse van de kwestie en de in het advies geformuleerde conclusies *mutatis mutandis* identiek aan die in advies 2024/09.

Conclusie

Uit de tien adviezen die de Commissie in 2024 heeft gepubliceerd, kunnen drie conclusies worden getrokken.

Allereerst getuigt het opstellen van de adviezen, net als in voorgaande jaren, van de

du souci louable de la Commission de faire œuvre pédagogique. Même si dans certains cas – nous pensons aux avis 2024/04, 2024/09 et 2024/10 – les conclusions de la Commission sont tellement évidentes qu’elles ne nécessitent pas à notre avis de les illustrer par des écritures comptables, il est vrai que la complexité croissante de la comptabilité financière rend souvent indispensable l’utilisation d’exemples chiffrés. Ainsi, les avis de la Commission jouent d’une certaine manière le rôle des exemples illustratifs accompagnant les normes internationales d’information financière IFRS.

Ensuite, la Commission s’aventure à de nombreuses reprises sur le terrain de la consultation juridique, et la question se pose de savoir si, ce faisant, elle ne dépasse pas le cadre de sa mission légale, celle-ci étant de développer la doctrine comptable et de formuler les principes d’une comptabilité régulière.

Enfin, de nombreux avis mettent l’accent sur l’utilisation correcte des codes du PCMN, privilégiant en quelque sorte le processus d’enregistrement comptable des transactions au détriment peut-être de questions de fond, comme les critères de comptabilisation des actifs et des passifs, leur évaluation au bilan, et les informations à fournir dans l’annexe. Particulièrement interpellant à cet égard est le fait que trois avis publiés en 2024, les avis 2024/01, 2024/09 et 2024/10, introduisent le principe de l’évaluation des avoirs et des dettes à la juste valeur, tout en affirmant dans une note infrapaginale que « *la Commission prévoit de rédiger un avis portant sur la notion de juste valeur en général* ». Sachant que la notion de juste valeur est définie dans l’AR CSA⁴⁴, la question se pose de savoir pourquoi cette matière n’a pas encore fait l’objet d’un

lovenswaardige pedagogische bekommernis van de Commissie. Hoewel in sommige gevallen – wij denken aan de adviezen 2024/04, 2024/09 en 2024/10 – de conclusies van de Commissie zo evident zijn dat zij naar onze mening niet hoeven te worden geïllustreerd door boekingen, is het waar dat de toenemende complexiteit van de financiële boekhouding het gebruik van cijfervoorbeelden vaak onontbeerlijk maakt. De adviezen van de Commissie spelen dus in zekere zin de rol van de illustratieve voorbeelden bij de internationale standaarden voor financiële verslaggeving (*International Financial Reporting Standards*, IFRS).

Vervolgens begeeft de Commissie zich herhaaldelijk op het terrein van juridisch advies en rijst de vraag of zij daarbij het kader van haar wettelijke opdracht, namelijk het ontwikkelen van de leer van het boekhouden en het formuleren van de beginselen van een regelmatige boekhouding, niet overschrijdt.

Ten slotte leggen veel adviezen de nadruk op het correcte gebruik van de MAR-codes, waarbij in zekere zin prioriteit wordt verleend aan het proces van de administratieve vastlegging van transacties en dit misschien ten nadele van inhoudelijke kwesties, zoals de criteria voor opname van activa en passiva, hun waardering op de balans en de informatie die in de toelichting dient te worden verstrekt. Bijzonder verontrustend in dit verband is het feit dat drie adviezen gepubliceerd in 2024, namelijk de adviezen 2024/01, 2024/09 en 2024/10, het beginsel van de waardering van activa en passiva tegen de werkelijke waarde invoeren, terwijl in een voetnoot wordt gesteld dat “*de Commissie voornemens is een advies op te stellen over het begrip “werkelijke waarde” in algemene zin*”. Rekening houdend met het feit dat het begrip “reële waarde” is gedefinieerd in het KB WVV⁴⁴, rijst de vraag waarom deze

44 AR CSA. Contenu de l’annexe. Article 3 :85. « *Il y a lieu d’entendre par juste valeur : la valeur déterminée par référence à :*

44 KB WVV. Inhoud van de toelichting. Artikel 3:85. “*Dient te worden verstaan onder reële waarde: de waarde vastgesteld met verwijzing naar:*

avis, d'autant qu'il ne devrait pas être nécessaire de partir d'une page blanche, puisqu'une norme IFRS déjà ancienne, la norme IFRS 13 (Evaluation de la juste valeur) publiée en 2011, traite de cette question.

Le mandat de six ans des 17 membres de la Commission a expiré le 14 janvier 2025. De l'expérience passée, il ne peut être exclu que la nouvelle Commission ne verra pas le jour avant de nombreux mois. Comme l'article 3 de l'arrêté organique (version coordonnée de l'arrêté royal du 21 octobre 1975 portant création de la Commission des normes comptables) prévoit que les membres continuent à siéger jusqu'à ce qu'il soit pourvu à leur remplacement, se pose la question des activités de la Commission au cours des prochains mois. Seront-elles limitées au suivi des travaux du secrétariat scientifique dans la rédaction de projets de nouveaux avis, comprendront-elles la publication et la diffusion de projets d'avis conformément à l'article 7/1 de l'arrêté organique, ou iront-elles jusqu'à la publication de nouveaux avis ? En l'absence de publication de nouveaux avis, il ne peut être exclu que la situation que nous avons connue en 2023, année au cours de laquelle la Commission ne publia aucun avis, se répète en 2025.

La Commission, ou une autre structure créée à cet effet, devrait-elle étendre ses activités et être appelée à émettre des avis sur la publication par les entreprises d'informations sur la durabilité en application de la transposition

a) une valeur de marché, dans le cas des instruments financiers pour lesquels un marché fiable est aisément identifiable. Lorsqu'une valeur de marché ne peut être aisément identifiée pour un instrument donné, mais qu'elle peut l'être pour les éléments qui le composent ou pour un instrument similaire, la valeur de marché peut être calculée à partir de celle de ses composants ou de l'instrument similaire, ou
b) une valeur résultant de modèles et techniques d'évaluation généralement admis, dans le cas des instruments pour lesquels un marché fiable ne peut être aisément identifié. Ces modèles et techniques d'évaluation garantissent une estimation raisonnable de la valeur de marché ».

aangelegenheid nog niet het voorwerp van een advies is geweest, vooral omdat het niet nodig zou moeten zijn om vanaf een blanco pagina te beginnen, aangezien een al oude, in 2011 gepubliceerde IFRS, nl. IFRS 13 (Waardering van de reële waarde), deze kwestie behandelt.

Het mandaat van zes jaar van de 17 leden van de Commissie is verstreken op 14 januari 2025. Uit eerdere ervaring kan niet worden uitgesloten dat de nieuwe Commissie nog vele maanden op zich zal laten wachten. Aangezien artikel 3 van het oprichtingsbesluit (gecoördineerde versie van het koninklijk besluit van 21 oktober 1975 houdende de oprichting van een Commissie voor boekhoudkundige normen) bepaalt dat de leden blijven zetelen tot voorzien wordt in hun vervanging, rijst de vraag naar de activiteiten van de Commissie in de komende maanden. Zullen haar activiteiten beperkt blijven tot het opvolgen van de werkzaamheden van het wetenschappelijk secretariaat bij het opstellen van nieuwe ontwerpadviezen, zullen zij de publicatie en verspreiding van ontwerpadviezen omvatten overeenkomstig artikel 7/1 van het oprichtingsbesluit, of zullen zij zich uitstrekken tot de publicatie van nieuwe adviezen? Als er geen nieuwe adviezen worden gepubliceerd, kan niet worden uitgesloten dat de situatie die wij in 2023 hebben gekend, toen de Commissie geen adviezen heeft gepubliceerd, zich in 2025 zal herhalen.

Zou de Commissie, of een andere hiervoor opgerichte structuur, haar activiteiten moeten uitbreiden en worden verzocht om adviezen uit te brengen over de duurzaamheidsrapportering door ondernemingen in toepassing van de

a) een marktwaarde voor de financiële instrumenten waarvoor een betrouwbare markt gemakkelijk is aan te wijzen. Wanneer een marktwaarde voor een gegeven instrument niet eenvoudig kan worden bepaald, maar dit wel kan voor de samenstellende elementen of voor een gelijkaardig instrument, kan de marktwaarde berekend worden op basis van die van zijn bestanddelen of die van het gelijkaardige instrument, of
b) een waarde berekend met behulp van modellen en algemeen aanvaarde waarderingstechnieken voor de instrumenten waarvoor een betrouwbare markt niet gemakkelijk aan te wijzen is. Deze waarderingsmodellen en -technieken dienen een redelijke benadering van de marktwaarde op te leveren”.

de la directive CSRD et des normes ESRS ? En raison des incertitudes portant sur le champ d'application de la directive, incertitudes renforcées par le train de mesures omnibus annoncé par la Commission européenne le 26 février 2025, une telle initiative nous semblerait aujourd'hui totalement prématurée.

omzetting van de CSRD-richtlijn en de ESRS? Vanwege de onzekerheid die verband houdt met het toepassingsgebied van de richtlijn en die nog is versterkt door het pakket van Omnibusmaatregelen dat de Europese Commissie op 26 februari 2025 heeft aangekondigd, lijkt een dergelijk initiatief ons nu volkomen voorbarig.

Summary

After a one-year break, the *Commission des normes comptables / Commissie voor boekhoudkundige normen* resumed its editorial activities and published ten opinions in 2024, five of which concerned the accounting obligations of (International) Non-Profit Organisations, or (I)NPO's and foundations.

Several of these opinions deal with legal rather than accounting issues, and relate more to form than substance. It would be appropriate for the Commission to enhance the debate by addressing the major issues relating to the recognition and evaluation of assets and liabilities, income and expenses.

How is it, for example, that three of the opinions published in 2024 refer to the

concept of fair value, a concept defined in the Royal Decree implementing the Code of Companies and Associations (AR CSA / KB WVV), while the Commission announces that it plans to draft an opinion on the concept of fair value in general? It seems to us that it would have been judicious for the Commission to draw up such an opinion before debating its application to the unavailability of assets when a NPO is transformed into a cooperative company accredited as a social enterprise, to the rendering of accounts in the event of the reopening of the liquidation of a company, and to the rendering of accounts in the event of the reopening of the liquidation of an (I)NPO keeping double-entry accounts.

The term of the members of the Commission expired on January 14th, 2025. The new Commission should be keen to focus on the major challenges facing financial reporting.