

**IBR-IRE**

Instituut van de Bedrijfsrevisoren  
Institut des Réviseurs d'Entreprises

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

Correspondent

[sg@ibr-ire.be](mailto:sg@ibr-ire.be)

Onze referte

AVB/CDH/RF

Uw referte

Datum

24/12/2024

Geachte heer Voorzitter,

Betreft: Ontwerpadvies "Boekhoudkundige verwerking van de overdracht van een geheel van activa en/of passiva (anders dan een inbreng van algemeenheid of van bedrijfstak)"

Op vraag van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) heeft de Commissie voor boekhoudkundige aangelegenheden (hierna "de Commissie") uw ontwerpadvies "Boekhoudkundige verwerking van de overdracht van een geheel van activa en/of passiva (anders dan een inbreng van algemeenheid of van bedrijfstak)" nader bekeken.

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

De Commissie wenst haar opmerkingen over paragraaf 30 van het ontwerpadvies mee te delen. Deze paragraaf roept verschillende vragen op, zowel wat betreft het begrip ervan als de praktische implicaties:

1. De tweede alinea van paragraaf 30 is verwarrend, met name vanwege het onderscheid dat wordt gemaakt met de eerste alinea, die specifiek betrekking heeft op negatieve prijzen. De Commissie beveelt aan om deze tweede alinea op te splitsen in een afzonderlijke paragraaf om de reikwijdte van elk behandeld punt te verduidelijken.
2. De paragraaf luidt als volgt: "*Het resultaat moet berekend worden door de wijziging van het resultaat (realisatiemeer - of minderwaarden) dat toerekenbaar is aan elk individueel overgedragen actief- en passiefbestanddeel in rekening te nemen en niet door een vermeerdering (respectievelijk, vermindering) te berekenen van het nettoresultaat.*" Deze formulering roept vragen op over de exacte reikwijdte van de vereiste.



**IBR-IRE**

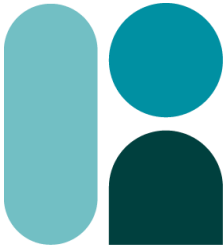
Instituut van de Bedrijfsrevisoren  
Institut des Réviseurs d'Entreprises

Het is namelijk mogelijk deze zin zo te interpreteren dat in de resultatenrekening een gedetailleerd resultaat per post moet worden weergegeven van de waardecorrecties voor elk actief en passief, wat problemen zou opleveren met de leesbaarheid en de complexiteit van de presentatie. Het zou beter zijn te verduidelijken dat een globaal resultaat wordt verwacht na de correcties voor elk actief- en passiefbestanddeel. Conform de gebruikelijke praktijk moet de berekening van de globale meer- of minderwaarde in twee stappen worden uitgevoerd: (i) de correctie van de waarden van de activa en passiva, en (ii) het bepalen van het globale resultaat van de verrichting. Het verdient aanbeveling in de paragraaf te verwijzen naar "het globale nettoresultaat".

3. Op meer fundamenteel niveau merkt de Commissie ook op dat de in dit ontwerpadvies beschreven aanpak zelfs verder gaat dan de IFRS-vereisten (temeer daar de IFRS-normen slechts op bepaalde ondernemingen van toepassing zijn). De uitsplitsing van de aanschaffingsprijs ("purchase price allocation") is een principe dat wordt toegepast in de boekhouding van de overnemer, maar niet van de overdrager. Deze paragraaf 30 heeft betrekking op de boekhoudkundige verwerking in hoofde van de overdrager. Naar het oordeel van de Commissie lijkt het overdreven om van de overdrager te eisen dat hij de realisatiemeer - of minderwaarden individueel toewijst aan elk overgedragen actief- en passiefbestanddeel vóór de overdracht. Een dergelijke behandeling door de overdrager verplichten, lijkt een ongekennde en ook niet door de IFRS-normen gerechtvaardigde eis.

Met betrekking tot paragraaf 59 formuleert de Commissie de volgende opmerkingen, met name over de verwerking van herstructureringsvoorzieningen in het kader van een overname:

1. Naar het oordeel van de Commissie is het niet relevant dat een herstructureringsvoorziening in het Belgisch boekhoudrecht alleen kan worden opgenomen op het moment van een overname indien deze vóór de overname door de overdrager is beslist. De overnemer moet beoordelen of na de overdracht voorzieningen nodig zijn in verband met de overdracht. Bovendien lijkt het niet passend om een voorziening bij de overnemer te boeken als de aankoopprijs al rekening houdt met eventuele herstructureringen die voortvloeien uit de overdracht van personeel. Het advies zou ook een boekhoudkundige verwerking moeten voorstellen voor het geval de vaststelling van de aankoopprijs rekening houdt met een noodzakelijke herstructurering, of voor het geval de prijs zodanig wordt onderhandeld dat er een badwill ontstaat.



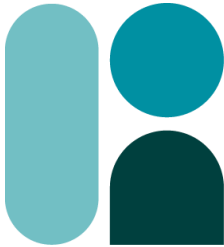
**IBR-IRE**

Instituut van de Bedrijfsrevisoren  
Institut des Réviseurs d'Entreprises

2. Het voorgestelde voorbeeld in het ontwerpadvies is bijzonder specifiek en dekt mogelijk niet de verscheidenheid aan praktijksituaties. Om het begrip en de relevantie van het advies over voorzieningen te versterken, stelt de Commissie voor een extra voorbeeld toe te voegen, bijvoorbeeld met betrekking tot verontreinigde gronden. Als de overdrager geen voorziening heeft opgenomen, maar de overnemer er bij de aankoopprijs wel rekening mee heeft gehouden, rijst de vraag hoe dit boekhoudkundig moet worden verwerkt.

De Commissie formuleert bovendien de volgende algemene opmerking:

1. Het hele advies vertoont een terugkerende verwarring tussen de boekhoudkundige geschriften m.b.t. waardecorrecties en de boekingen m.b.t. de daadwerkelijke overdracht van activa. Deze verwarring is met name duidelijk in paragraaf 83, die het volgende voorbeeld geeft: "*Als gevolg van de beslissing om de activiteit over te dragen, worden de betrokken activa afgewaardeerd, wordt de schuld overgelaten aan NV XYZ en boekt NV ABC een vordering van 20 ten opzichte van NV XYZ.*" Deze formulering is niet duidelijk. Wanneer een onderneming besluit materiële vaste activa te verkopen, worden eventuele waardeverminderingen en afschrijvingen vooraf geboekt, maar de beslissing om over te dragen vereist dat de bijbehorende activa en passiva uit de balans worden geboekt. Dit proces beperkt zich niet tot eenvoudige waardecorrecties. Het verwijderen van de activa uit de balans moet worden vastgelegd door middel van uitboekingen, waarbij een minderwaarde (of meerwaarde) in de resultatenrekening kan worden geboekt. De gepresenteerde voorbeelden lijken deze twee essentiële stappen echter te verwarren. Dezelfde opmerking geldt ook voor de paragrafen 34, 42, 50, 71 en 83.
2. De verstrekte voorbeelden concentreren zich uitsluitend op de balans, zonder presentatie van de resultatenrekening. Om een volledig begrip van de implicaties van het advies te waarborgen, zou het nuttig zijn ook aan te geven hoe de resultaten in de resultatenrekening moeten worden weergegeven, met name wanneer voorraden deel uitmaken van de overgedragen activa.
3. Het toepassingsgebied van het ontwerpadvies lijkt niet duidelijk te zijn gedefinieerd. Er wordt gesproken over de "overdracht van een geheel van activa", maar de voorbeelden hebben alleen betrekking op de overdracht van afzonderlijke activa. De toewijzing van goodwill, vermeld in het ontwerpadvies, is bovendien niet van toepassing wanneer de overdracht alleen betrekking heeft op afzonderlijke activa en passiva die geen volledige economische activiteit vormen. Bovendien is de toewijzing van goodwill aan de verschillende activa en passiva een optioneel concept onder BEGAAP.

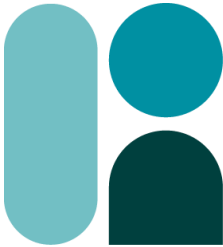


**IBR-IRE**

Instituut van de Bedrijfsrevisoren  
Institut des Réviseurs d'Entreprises

De Commissie wenst u tevens te wijzen op de volgende overige opmerkingen die gericht zijn op het verduidelijken, verbeteren en harmoniseren van de voorgestelde tekst:

1. **Paragraaf 8:** De tweede zin van de paragraaf is niet op dezelfde manier vertaald in het Frans en het Nederlands. In het Frans suggereert de term "englobe" dat het toepassingsgebied breder is.
2. **Paragraaf 11:** Het verdient de voorkeur te verduidelijken dat het begrip "aanschaffingswaarde" betrekking heeft op de waarde op het moment van overdracht, om verwarring met de oorspronkelijke aanschaffingswaarde van de overdrager te vermijden.
3. **Paragraaf 12:** De Commissie stelt voor de paragraaf als volgt te wijzigen: "[...] alsook tot de realisatie van meer- of minderwaarden die latent aanwezig waren voor het verschil tussen de realisatiewaarde (= marktwaarde) en de boekwaarde van het geheel van de vervreemde activa en/of passiva die bij de overdracht worden gerealiseerd."
4. **Paragraaf 16:** Het gedeelte " dat de passiva van de overdragende rechtspersoon worden verminderd" wordt als overbodig beschouwd. Het verdient de voorkeur de volgende formulering te gebruiken: « Le paiement d'un prix négatif est la conséquence du fait que les dettes actuelles (et futures) transférées sont supérieures à la valeur marchande des actifs transférés. » / « De betaling van een negatieve prijs is het gevolg van het feit dat de huidige (en toekomstige) schulden die worden overgedragen groter zijn dan de marktwaarde van de overgedragen activa ».
5. **Paragraaf 17:** De verklaring dat "de nettowaarde waartegen het verworven geheel wordt geboekt, moet overeenstemmen met de aanschaffingsprijs" is te algemeen. Deze bewering kan niet systematisch worden gesteld, aangezien zij afhankelijk is van de situatie van elk afzonderlijk geval.
6. **Paragraaf 19:** Er wordt een inconsistentie vastgesteld tussen deze paragraaf en paragraaf 16. Paragraaf 16 geeft aan dat de prijs de bijkomende kosten omvat, terwijl paragraaf 19 aangeeft dat bepaalde kosten kunnen worden geactiveerd in overeenstemming met het Belgische boekhoudrecht. Deze tegenstrijdigheid verdient verduidelijking. Dit geldt des te meer omdat, behalve in de uitzonderingsgevallen vermeld in artikel 3:19, § 2 van het KB WVV, de bijkomende kosten altijd deel uitmaken van de aanschaffingsprijs overeenkomstig artikel 3:14 van het KB WVV.




**IBR-IRE**

Instituut van de Bedrijfsrevisoren  
Institut des Réviseurs d'Entreprises

7. **Paragraaf 27:** De paragraaf vermeldt dat de aanschaffingsprijs hoger is dan de nettoboekwaarde. Logischerwijs zou er moeten staan dat de aanschaffingsprijs "lager is dan" de nettoboekwaarde. De Franse tekst "dans le cas d'un exercice d'allocation du prix d'acquisition" komt niet overeen met de Nederlandse tekst "bij de uitsplitsing van de aanschaffingsprijs", waarbij deze laatste duidelijker is.
8. **Paragraaf 30:** De correcte vertaling van "niet recurrente opbrengst of kost" is "produit ou charge non récurrent".
9. **Paragraaf 34:** De Nederlandse versie gebruikt de term "de betrokken activa afgewaardeerd", die in het Frans is vertaald als "les actifs concernés font l'objet de réductions de valeur et/ou d'amortissements". Deze vertaling is onjuist.
10. **Paragraaf 44:** De negatieve aanschaffingsprijs van 10 die in deze paragraaf wordt vermeld, wordt niet weergegeven met het teken "-" in de tekst, wat voor verwarring kan zorgen.
11. **Paragraaf 58:** Om de Franse versie van de de tekst in overeenstemming te brengen met de Nederlandse versie en omwille van de logica van het verloop van de verrichtingen, moet "procédé à" worden vervangen door "initié".
12. **Voetnoot 17:** In de Franse versie wordt de term "sous-compte" gebruikt, terwijl in de Nederlandse versie de term "rekening" wordt gebruikt.
13. **Paragrafen 75 en 76:** Deze twee paragrafen behandelen hetzelfde onderwerp en zouden kunnen worden samengevoegd voor meer duidelijkheid en samenhang.

\*\*\*

Met bijzondere hoogachting,

DocuSigned by:  
  
E759B97BCF4F46F...

Alexis VAN BAVEL

Voorzitter van de Commissie voor boekhoudkundige aangelegenheden van het IBR

## Certificate Of Completion

Envelope Id: 90F07D4B-0E8A-410D-A743-81D2154556E3	Status: Completed
Subject: Complete with Docusign: 2024.12.24 CBN-IBR NL Cession ensemble actifs et passifs.docx	
1.LOS:	
2.Type:	
3.Other Type:	
4.Bundle:	
5.Comment:	
Source Envelope:	
Document Pages: 5	Signatures: 1
Certificate Pages: 2	Initials: 0
AutoNav: Enabled	Envelope Originator:
Envelopeld Stamping: Disabled	Erika Balcaen
Time Zone: (UTC+01:00) Brussels, Copenhagen, Madrid, Paris	Culliganlaan 5
	Diegem, 1831
	erika.balcaen@pwc.com
	IP Address: 208.127.60.145

## Record Tracking

Status: Original	Holder: Erika Balcaen	Location: DocuSign
12-24-2024   07:53	erika.balcaen@pwc.com	

## Signer Events

Alexis Van Bavel  
alexis.van.bavel@pwc.com  
Partner  
PwC Belgium BV  
Security Level: Email, Account Authentication (Optional), Digital Certificate

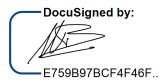
### Signature Provider Details:

Signature Type: itsme - EU Qualified  
Signature Issuer: SigAdapter (Client ID: 889a65a9-45d4-4bbb-a46e-5d16544bb996)

### Electronic Record and Signature Disclosure:

Not Offered via DocuSign

## Signature



Signature Adoption: Uploaded Signature Image  
Using IP Address: 134.238.50.109

Signature Provider Location:  
<https://sign.prd.itsme.services/csc/v1>

## Timestamp

Sent: 12-24-2024 | 07:54  
Viewed: 12-24-2024 | 08:21  
Signed: 12-24-2024 | 08:22

In Person Signer Events	Signature	Timestamp
Editor Delivery Events	Status	Timestamp
Agent Delivery Events	Status	Timestamp
Intermediary Delivery Events	Status	Timestamp
Certified Delivery Events	Status	Timestamp
Carbon Copy Events	Status	Timestamp
Witness Events	Signature	Timestamp
Notary Events	Signature	Timestamp
Envelope Summary Events	Status	Timestamps
Envelope Sent	Hashed/Encrypted	12-24-2024   07:54
Certified Delivered	Security Checked	12-24-2024   08:21
Signing Complete	Security Checked	12-24-2024   08:22
Completed	Security Checked	12-24-2024   08:22

**Payment Events**

**Status**

**Timestamps**