1 - Rekeningen van het eigen vermogen, voorzieningen en uitgestelde belastingen en schulden op meer dan een jaar

Omschrijving

De klasse 1 groepeert alle financiële middelen waarover de onderneming op permanente of duurzame wijze beschikt.

Indeling

De rekeningen van deze klasse werden ingedeeld in een aantal grote rubrieken:

* het kapitaal:

geeft de nominale waarde aan van het kapitaal dat effectief in de onderneming is geïnvesteerd door de aandeelhouders, en geeft in voorkomend geval, bij een kapitaalverhoging met uitgifte van nieuwe aandelen, het verschil aan tussen enerzijds de prijs die betaald moet worden voor een aandeel en anderzijds de nominale waarde of fractiewaarde van dat aandeel.

* de inbreng buiten kapitaal:

geeft de nominale waarde aan van de inbreng buiten het kapitaal dat effectief in de onderneming is geïnvesteerd door de aandeelhouders, en geeft in voorkomend geval, bij een inbrengverhoging met uitgifte van nieuwe aandelen, het verschil aan tussen enerzijds de prijs die betaald moet worden voor een aandeel en anderzijds de nominale waarde of fractiewaarde van dat aandeel.

* de herwaarderingsmeerwaarden:

geven de stijging aan van het eigen vermogen van de onderneming, ten gevolge van een herwaardering van bepaalde categorieën van vaste activa.

* de reserves:

omvatten de winsten die door de onderneming ingehouden worden met het doel de eigen middelen van de onderneming te versterken.

* de overgedragen winst of het overgedragen verlies:

geeft het saldo van het resultaat waarover de aandeelhouders of de eigenaars bij verdeling van het resultaat geen definitieve beslissing genomen hebben.

* de ontvangen kapitaalsubsidies:

omvatten de subsidies die in de vorm van kapitaal door de overheid aan de onderneming verleend worden voor het financieren van bepaalde investeringen.

* de voorzieningen en uitgestelde belastingen:

omvatten eveneens de middelen die de onderneming in staat moeten stellen het hoofd te bieden aan bepaalde risico’s en kosten die te voorzien zijn bij de afsluiting van het boekjaar; anderzijds omvatten zij de naar latere boekjaren uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies en op gerealiseerde meerwaarden.

* de schulden op langer dan 1 jaar:

omvatten alle vreemde middelen waarover de onderneming op lange en middellange termijn kan beschikken.

Mutaties binnen het eigen vermogen

Mutaties binnen het eigen vermogen kunnen op verschillende manieren in de jaarrekening verwerkt worden. Men onderscheidt hier drie verschillende manieren naargelang de interne beweging wordt tegengeboekt in een balanspost, een resultatenrekening of de resultaatverwerking.

In principe kunnen de verrichtingen, die het totale eigen vermogen niet beïnvloeden, rechtstreeks van de ene vermogenspost naar de andere geboekt worden. Dit is bijvoorbeeld van toepassing op de toevoeging van reserves aan het kapitaal. In het geval van bijvoorbeeld onttrekkingen aan het eigen vermogen bestemd voor de aanzuivering van verliezen of om uitkeringen aan derden te dekken, wordt deze verrichting wel via de resultatenrekeningen verwerkt.

Deze redenering geldt niet wanneer er specifieke regels bestaan. Dit geldt onder meer voor de verwerking van het overgedragen resultaat.

Samenvatting mutaties binnen het eigen vermogen1

1. Mutaties binnen het eigen vermogen met tegenboeking in een balanspost

* Kapitaalverhoging of verhoging van de uitgiftepremie via inbreng (in geld of in natura) of van de inbreng buiten het kapitaal door de vennoten, via omzetting van een schuldvordering
* Volstorting van het geplaatst kapitaal
* Vermindering van het kapitaal of van de inbreng buiten het kapitaal door vrijstelling van volstorting
* Vermindering van de onbeschikbare reserve voor eigen aandelen of, als geen onbeschikbare reserve is gevormd, vermindering van het kapitaal of van de andere reserves (artikel 7:217, § 2 WVV) bij vernietiging van eigen aandelen
* Afboeking van herwaarderingsmeerwaarden bij realisatie van het geherwaardeerde goed of in geval van latere afboeking (artikel 3:35, § 3 KB/WVV)
* Overboekingen van de ene balanspost naar de andere, met uitzondering van mutaties die het eigen vermogen beïnvloeden:
  + Kapitaalverhoging door incorporatie van reserves, onderschrijvingsrechten, herwaarderingsmeerwaarden en uitgiftepremies
  + Kapitaalvermindering tot vorming van reserves tot dekking van voorzienbare verliezen
  + Overboeking van de ene naar een andere post van de reserves (bijvoorbeeld van de beschikbare reserve naar de onbeschikbare reserve voor eigen aandelen)
  + Overboeking van de herwaarderingsmeerwaarde naar een post van de reserves ten belope van de op het herwaarderingsbedrag geboekte afschrijvingen (artikel 3:35 KB/WVV)
* Overboeking van de terugneming van de geboekte waardeverminderingen naar de herwaarderingsmeerwaarden, met toepassing van artikel 3:12 KB/WVV
* Verkrijging en eventuele terugbetaling van kapitaalsubsidies

2. Mutaties binnen het eigen vermogen met tegenboeking in een resultatenrekening

* Overboeking naar en onttrekking aan de belastingvrije reserves (overboeking naar de belastingvrije reserves) van gerealiseerde meerwaarden die tijdelijk van belastingen zijn vrijgesteld
* Gespreide toerekening aan de resultatenrekening van de kapitaalsubsidies, gelijkmatig met de afschrijving van de investeringen waarop die subsidies betrekking hebben
* Overboeking naar en onttrekking van een gedeelte of van de totaliteit van de investeringsreserve (belastingvrije reserve)

3. Mutaties binnen het eigen vermogen met tegenboeking in een of meer posten van de resultaatverwerking

* Bestemming van het overgedragen resultaat van het boekjaar
* Verhoging van het kapitaal of van de reserves door bestemming van het resultaat
* Onttrekking aan de reserves voor uitkering aan de vennoten of andere begunstigden
* Vorming van een reserve voor aflossing van het kapitaal en afname van deze reserve bij terugbetaling van de aandelen en hun vervanging door winstbewijzen

Fusies (zie boek 12 van de WVV)

Voor de boekhoudkundige verwerking van fusies wordt enkel aandacht besteed aan de fusie door overneming omdat die, boekhoudkundig, model staat voor alle andere vormen van fusies en splitsingen.

Vennootschapsrechtelijk kenmerkt een fusie zich door het begrip ‘juridische continuïteit’, d.w.z. dat het hele vermogen van de overgenomen vennootschap overgaat naar het vermogen van de overnemende vennootschap.

Dit begrip strekt zich verder in het boekhoudrechtelijk opzicht. Het algemene uitgangsprincipe voor de verwerking van fusies is de ‘boekhoudkundige continuïteit’. Dit betekent dat de actief- en passiefbestanddelen van de overgenomen vennootschap tegen de boekwaarde, op het tijdstip waarop de fusie boekhoudkundig wordt voltrokken, in de boekhouding van de overnemende vennootschap worden opgenomen. In principe wijzigt dit ook niets aan het statuut van de eigen vermogensbestanddelen van de overgenomen vennootschap.

De ruilverhouding die het aantal nieuwe aandelen in de overnemende onderneming bepaalt, is afhankelijk van de waarderingen van de fuserende vennootschappen vóór de fusie. De ruilverhouding wordt uitgedrukt in de volgende formule:

Text

Description automatically generated with medium confidence

*Voorbeeld*

Table

Description automatically generated

Aantal aandelen A: 500 zonder nominale waarde

Ruilwaarde voor A: 40 000

Ruilwaarde per aandeel: 40 000 / 500 = 80

Aantal aandelen B: 1 000

Ruilwaarde voor B: 150 000

Ruilwaarde per aandeel: 150 000 / 1 000 = 150

Ruilverhouding:

* A neemt B over

2A = B <=> 1 000 \* 2 = 2 000 nieuwe aandelen A

* B neemt A over

2A = B <=> 500 \* 1/2 = 250 nieuwe aandelen B

In de praktijk komen er diverse situaties aan bod zoals fusies met kapitaalcorrecties t.g.v. verschil in nominale waarde of fractiewaarde, opleg in geld, onderlinge participaties, bezit van eigen aandelen enz.

De boekhoudkundige verwerking van de verschillende situaties wordt hieronder aan de hand van voorbeelden besproken.

1. Het kapitaal van de overnemende vennootschap is samengesteld uit aandelen zonder nominale waarde

De verschillende bestanddelen van het eigen vermogen zoals het kapitaal, uitgiftepremies, herwaarderingsmeerwaarden, reserves, overgedragen resultaat en kapitaalsubsidies van de overgenomen vennootschap worden toegevoegd aan de respectievelijke eigen vermogensrekeningen van de overnemende onderneming.

Het samenvoegen van het kapitaal heeft natuurlijk tot gevolg dat de fractiewaarde van de aandelen van de overnemende vennootschap zal wijzigen. Tenzij men de oude fractiewaarde wil behouden moeten er geen kapitaalcorrecties gebeuren.

*Voorbeeld*(zelfde gegevens als hoger)

Table

Description automatically generated

2. Het kapitaal van de overnemende vennootschap is samengesteld uit aandelen met nominale waarde

Wanneer er nieuwe aandelen gecreëerd worden, waarvan de nominale waarde gelijk is aan de nominale waarde van de bestaande aandelen van de overnemende vennootschap, moet er een kapitaalcorrectie gebeuren met toepassing van de artikelen 3:56, § 1 en 3:77, § 2 KB/WVV.

Als het bedrag van de kapitaalverhoging kleiner is dan het kapitaal van de overnemende vennootschap, moet het verschil als een uitgiftepremie geboekt worden. Als het bedrag van de kapitaalverhoging groter is dan het kapitaal van de overnemende vennootschap, moet het verschil afgeboekt worden van de andere eigen vermogensbestanddelen, volgens de regels vastgesteld door de algemene vergadering die tot fusie besluit. Als er geen regels werden vastgelegd, dan gebeurt de onttrekking vervolgens van het overgedragen resultaat, de beschikbare reserves en de overige reserves.

*Voorbeeld*(zelfde gegevens als hoger)

A neemt B over. Rekening houdend met de ruilverhouding (2A = B) worden er 2 000 nieuwe aandelen A gecreëerd met een nominale waarde van 50. Het kapitaal van A wordt dus verhoogd met een bedrag van 100 000, dus 25 000 minder dan het kapitaal van B. Dit verschil wordt als uitgiftepremie geboekt.

Indien in casu het kapitaal van A werd verhoogd met een bedrag hoger dan het oorspronkelijk kapitaal van B, wordt dit verschil onttrokken aan de reserves van B.

Table

Description automatically generated

3. De overgenomen vennootschap bezit eigen aandelen

De eigen aandelen in het bezit van de overgenomen vennootschap mogen niet omgewisseld worden tegen nieuwe aandelen van de overnemende vennootschap. Deze aandelen zullen bij fusie gewoon verdwijnen. Zo ook verdwijnt de onbeschikbare reserve die bij inkoop van eigen aandelen gevormd moet worden. Als bij overtreding van de vennootschappenwet geen onbeschikbare reserves werden gevormd, wordt de eigen vermogensvermindering vervolgens toegerekend aan beschikbare reserves en kapitaal volgens artikel 3:77, § 1 KB/WVV.

*Voorbeeld*(zelfde gegevens als hoger)

B bezit 10% eigen aandelen met een boekwaarde van 17 500. A neemt B over.

Table

Description automatically generated

Table

Description automatically generated

4. Opleg in geld

De opleg in geld mag nooit meer bedragen dan één vijfde van de nominale waarde of, bij gebreke, de fractiewaarde van de toegekende aandelen.

De opleg in geld wordt geacht te zijn onttrokken aan de eigen vermogensbestanddelen volgens de regels vastgesteld door de algemene vergadering die tot fusie besluit. Werd er dienaangaande niets geregeld, dan gebeurt dit vervolgens op de overgedragen winst, de beschikbare reserves en de andere reserves op basis van artikel 3:77, § 3 KB/WVV.

*Voorbeeld*(zelfde gegevens als hoger)

A neemt B over. De aandeelhouders van B ontvangen 1 800 aandelen plus een opleg in geld van 1 000.

Table

Description automatically generated

5. De overnemende vennootschap bezit aandelen van de overgenomen vennootschap

De bestanddelen die voortvloeien uit wederzijdse relaties zullen bij gevolg van vermenging bij fusie tenietgaan.

5.1 De boekwaarde van de deelneming is gelijk aan het aandeel in het eigen vermogen in de overgenomen vennootschap

*Voorbeeld*(zelfde gegevens als hoger)

A neemt B over. A bezit 10% van de aandelen van B met een boekwaarde van 14 (10%\* EV van B).

Table

Description automatically generated with medium confidence

Rekening houdend met de ruilverhouding 2A = B zouden er 2 000 nieuwe aandelen A gecreëerd worden. Als gevolg van de deelneming zouden er 10% van de nieuwe aandelen, nl. 200 aandelen, aan de vennootschap A toekomen als eigen aandelen. Omdat deze laatste niet omgewisseld kunnen worden, zal A slecht 1 800 nieuwe aandelen creëren. De onderneming A zal dan ook slechts 90% (het percentage dat zij nog niet in bezit heeft) van de eigen vermogensbestanddelen overnemen.

Table

Description automatically generated

Bij deze toepassing moet evenwel rekening gehouden worden met de situatie waar:

* men de nominale waarde van de aandelen van de overnemende vennootschap wenst te behouden;
* er belastingvrije reserves aanwezig zijn bij de overgenomen vennootschap.

*Voorbeeld*(zelfde gegevens als hoger)

Table

Description automatically generated with medium confidence

Bij een proportionele verdeling zou er een deel van de belastingvrije reserves verloren gaan. Daarom mag afgeweken worden van de proportionele verdeling tussen de reserves om zo de belastingvrije reserves van de overgenomen vennootschap volledig over te nemen.

Table

Description automatically generated

5.2 De boekwaarde van de deelneming is niet gelijk aan het aandeel in het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap

Als de boekwaarde van de deelneming in de overnemende vennootschap groter is dan het overeenstemmende aandeel in het eigen vermogen, dan zal dit fusieverschil geactiveerd worden als goodwill of ten laste van het resultaat genomen worden door de overnemende onderneming.

Als de boekwaarde van de deelneming in de overnemende vennootschap kleiner is dan het overeenstemmende aandeel in het eigen vermogen, dan zal dit fusieverschil in resultaat genomen worden van de overnemende vennootschap.

5.3 Kapitaalsubsidies

Bij fusie zal de kapitaalsubsidie ten belope van het deelnemingspercentage van de overnemende vennootschap verdwijnen. De uitgestelde belastingen die betrekking hebben op de kapitaalsubsidie zijn geen onderdeel van het eigen vermogen en kunnen dus nog volledig overgenomen worden.

*Voorbeeld*(zelfde gegevens als hoger)

Onderneming A neemt B over. B ontving voor 125 000 kapitaalsubsidies waarvan 40% uitgestelde belasting.

CBN-advies

15/06/2016 – CBN-advies 2016/7 – Verwerving van een bedrijfstak tegen een symbolische euro

Graphical user interface, application, table

Description automatically generated with medium confidence

Table

Description automatically generated

5.4 Herwaarderingsmeerwaarden

Ook de herwaarderingsmeerwaarden vervallen bij fusie ten belope van het deelnemingspercentage van de overnemende vennootschap. Als het geherwaardeerde actief later vervreemd wordt, zal er enkel rekening worden gehouden met het deel van de herwaarderingsmeerwaarden dat effectief werd overgenomen.

*Voorbeeld*(zelfde gegevens als hoger)

Een vast actief van B met een aanschaffingswaarde van 25 000 wordt met 12 500 geherwaardeerd.

Text, letter

Description automatically generated

Table

Description automatically generated

Als het vast actief later gerealiseerd wordt voor 37 500, dan zal er slechts rekening worden gehouden met een herwaarderingsmeerwaarde van 11 500.

6. DE OVERGENOMEN ONDERNEMING BEZIT AANDELEN VAN DE OVERNEMENDE ONDERNEMING

De deelneming die de overgenomen vennootschap bezit in de overnemende vennootschap wordt als eigen aandelen aan het actief van de overnemende vennootschap toegevoegd. De overnemende vennootschap moet een onbeschikbare reserve vormen.

*Voorbeeld*(zelfde gegevens als hoger)

Onderneming B bezit 20% van de aandelen van onderneming A. A neemt B over.

Table

Description automatically generated with low confidence

Table

Description automatically generated

CBN-advies

21/04/2010 – CBN-advies 2010/4 – Omrekeningsverschillen ontstaan bij omrekening van het kapitaal naar aanleiding van het verkrijgen van de afwijking inzake functionele valuta

1

Bull. CBN, nr. 34, maart 1995

10 - Kapitaal

Indeling

De rubriek kapitaal wordt ingedeeld in twee rekeningen nl.:

100 Geplaatst kapitaal

101 Niet-opgevraagd kapitaal (-).

Omdat het nog niet opgevraagd kapitaal duidelijk op de rekening 101 geboekt moet worden, brengt dit mee dat het totaal van deze rubriek enkel het opgevraagde en volgestorte kapitaal aangeeft.

De rubriek inbreng buiten het kapitaal wordt ingedeeld in de volgende rekeningen en subrekeningen:

110 Beschikbare inbreng buiten kapitaal

1100 Uitgiftpremie

1109 Andere

111 Onbeschikbare inbreng buiten kapitaal

1110 Uitgiftpremie

1119 Andere

BESPREKING

Volgens artikel 1:8 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen moet men onder het begrip ‘inbreng’ het volgende verstaan: ‘De inbreng is de handeling waarbij een persoon iets ter beschikking stelt van een op te richten of een bestaande vennootschap, met het oogmerk vennoot ervan te worden of zijn aandeel in de vennootschap te vergroten, en derhalve deel te nemen in de winst.’ De inbreng van de vennoten zal ‘kapitaal’ in een NV (naamloze vennootschap) benoemd worden; in de andere vormen van vennootschappen zal de inbreng ‘inbreng buiten het kapitaal’ benoemd worden (dit geldt voor:

* de vennootschap onder firma, afgekort VOF;
* de commanditaire vennootschap, afgekort CommV;
* de besloten vennootschap, afgekort BV;
* de coöperatieve vennootschap, afgekort CV;

De definitie gegeven door de wetgever aan het kapitaal van de natuurlijke personen houdt in:

* dat het kapitaal van deze onderneming in principe een vast bedrag is, dat niet onderhevig is aan jaarlijkse wijzigingen door incorporatie van gereserveerde winsten, overgedragen winsten of overgedragen verliezen, en de rekening-courant bij de onderneming van de eigenaar-exploitant;
* dat de eventuele verhoging van het kapitaal van een natuurlijke persoon door incorporatie van reserves of door een bijkomende inbreng van vers geld of andere activa in natura een uitzonderlijke gebeurtenis blijft en volgt uit specifieke beslissing van de natuurlijke persoon;
* dat men in deze ondernemingen naast het kapitaal ook een post reserves zal aantreffen die de aangroei van het vermogen van de onderneming aangeeft voortvloeiende uit de gereserveerde winsten;
* dat de rekening-courant die de eigenaar-exploitant bij de onderneming heeft normaal beschouwd moet worden als een element van de vorderingen of 5 schulden op ten hoogste 1 jaar. Wanneer het gaat om voorschotten vanwege de eigenaar-exploitant op relatief lange termijn (dus op meer dan 1 jaar) die geboekt moeten worden op het passief van de post ‘VIII A5 Overige leningen’;
* dat het kapitaal alleen die bedragen omvat die op duurzame wijze voor de bedrijfsuitbating aangewend worden met uitsluiting van alle elementen die tot het privépatrimonium van de eigenaar-exploitant behoren.

Ter herinnering, de oprichting en de kapitaalverhoging van een vennootschap van het type naamloze vennootschap (artikel 7:6 WVV) en de oprichting en de inbrengen buiten het kapitaal in een besloten vennootschap (artikel 5:7 WVV) en de coöperatieve vennootschap (artikel 6:8 en 6:110 WVV) via een inbreng in natura zijn gereglementeerd: vooreerst moet een bedrijfsrevisor worden aangeduid voor deze inbreng in natura. Er moet een verslag opgemaakt worden door de commissaris (een berijfsrevisor), of in vennootschappen waar die er niet is, door een bedrijfsrevisor, die wordt aangewezen door bestuurorgaan. Dat verslag heeft inzonderheid betrekking op de beschrijving van elke inbreng in natura en op de toegepaste methoden van waardering. In een bijzonder verslag, waarbij het voorgemaakte verslag wordt gevoegd, zet het bestuurorgaan uiteen waarom zowel de inbreng als de voorgestelde kapitaalverhoging of inbreng buiten het kapitaal van belang is voor de vennootschap en eventueel ook waarom afgeweken wordt van de conclusies van het bijgevoegde verslag.

BOEKINGEN

Bij het onderzoek van de werking van de kapitaalrekeningen moeten wij een onderscheid maken naar de te boeken verrichtingen bij:

* de oprichting en de latere eventuele verhogingen van het kapitaal van een vennootschap;
* de verlaging van het kapitaal van een vennootschap.

A. De oprichting en de verhoging van het kapitaal van een vennootschap

Wijzen van vorming van het kapitaal

* storting in contanten
* storting in contanten en inbreng in natura
* incorporatie van reserves, herwaarderingsmeerwaarden en uitgiftepremies
* conversie van achtergestelde leningen en niet-achtergestelde obligatieleningen

*Voorbeeld 1:*

*Oprichting van een vennootschap door storting in contanten en inbreng in natura*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Gegevens  Totaal geplaatst kapitaal |  | 250 000 EUR |
| Inbreng in natura: | * Terreinen | 12 500 EUR |
|  | * Gebouwen | 25 000 EUR |
|  | * Machines | 75 000 EUR |
|  | * Meubilair | 2 500 EUR |
|  | * Rollend materieel | 10 000 EUR |
| Inbreng in contanten |  | 125 000 EUR, waarvan |
|  | * onmiddellijk opgevraagd en gestort | 50 000 EUR |
|  | * later op te vragen volgens behoefte | 75 000 EUR |

*a) Verrichtingen bij oprichting*

Diagram, timeline

Description automatically generated

(1) Boeking van de oprichting van de vennootschap met aanduiding van het volledig onderschreven kapitaal en de vorderingen op de aandeelhouders of vennoten die daaruit voortvloeien omdat de vennootschap nog niet is opgericht.

(2) Saldering van de rekening 41601 Aandeelhouders/Vennoten Inbrengers naar de diverse activarekeningen voor de totale waarde van de inbreng in natura.

(3) Saldering van de rekening 41600 Aandeelhouders/Vennoten Inschrijvers naar de rekening Bank voor het onmiddellijk volgestorte deel in contanten en naar de rekening 101 Niet-opgevraagd kapitaal voor het nog niet opgevraagde deel van het kapitaal.

*b) Verrichtingen bij opvraging van een gedeelte van het nog niet opgevraagde kapitaal*

Gegevens

Opvraging van 37 500 EUR

Een aandeelhouder voert zijn storting niet uit: 7 500 EUR

Diagram

Description automatically generated

(1) Boeking van de opvraging van een gedeelte van het kapitaal.

(2) Boeking van de ontvangen stortingen.

(3) Boeking van het opgevraagde maar niet gestorte kapitaal.

*Voorbeeld 2:*

*Verhoging van kapitaal door incorporatie van reserves*

Gegevens

Verhoging van het kapitaal met 125 000 EUR door incorporatie van een bedrag van 25 000 EUR niet-beschikbare reserves en 100 000 EUR beschikbare reserves.

Op de onbeschikbare reserves staat een bedrag van 25 000 EUR.

Op de beschikbare reserves staat een bedrag van 125 000 EUR.

Diagram

Description automatically generated

*Verhoging van het kapitaal door omzetting van dividenden (* CBN-advies 2010/3 *)*

*Gegevens*

Kapitaalverhoging met 10 000 EUR door de omzetting van een dividend in kapitaal. Het betreft hier een verhoging van het kapitaal door een inbreng in natura waarvoor een notariële akte en een verslag van een bedrijfsrevisor vereist zijn.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 100 | Geplaatst kapitaal | | |  | 10 000 |
|  | aan | 471 | (470) Dividend van het boekjaar  (dividend van een eerder boekjaar) | 10 000 |  |

B. De vermindering van het kapitaal van een vennootschap

Wijzen van kapitaalvermindering

Terugbetaling van een gedeelte van het kapitaal wanneer het geplaatste en volgestorte kapitaal duidelijk te hoog is t.o.v. de kapitaalbehoeften van de onderneming

Aanzuivering van verliezen opgelopen door de onderneming

*Voorbeeld 1:*

*Vermindering van het kapitaal door terugbetaling*

Gegevens

Geplaatst en volgestort kapitaal vennootschap: 375 000 EUR.

Reële behoefte aan kapitaal: 250 000 EUR.

Buitengewone algemene vergadering beslist tot terugbetaling van 125 000 EUR.

Table

Description automatically generated

(1) Boeking van de vermindering van het kapitaal na beslissing van de buitengewone algemene vergadering.

(2) Effectieve terugbetaling van het kapitaal.

*Voorbeeld 2:*

*Vermindering van het kapitaal ter aanzuivering van de door de onderneming opgelopen verliezen*

Gegevens

Geplaatst en volgestort kapitaal 375 000 EUR.

Totaal bedrag aan gecumuleerde verliezen: 125 000 EUR. De buitengewone algemene vergadering beslist deze verliezen aan te zuiveren door een verlaging van het kapitaal met 75 000 EUR. De winst van het boekjaar, hetzij 12 500 EUR, wordt gebruikt voor gedeeltelijke aanzuivering van het resterende verlies.

Diagram

Description automatically generated

(1) Afboeking van het overgedragen verlies naar de resultatenrekening.

(2) Aanzuivering van het niet-recupereerbare verlies door een onttrekking aan het kapitaal.

(3) Overboeking van het nog resterende verlies naar de balansrekening na aanzuivering van het nog resterende saldo van 50 000 EUR met de winst van het boekjaar ten belope van 12 500 EUR.

100 - Geplaatst kapitaal

|  |  |
| --- | --- |
| *Geplaatst kapitaal* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking van verliezen via credit:   *>> rek. 791 Onttrekking aan de inbreng*   * De kapitaalvermindering of vereffening via credit:   *>>*rek. 4831*Terug te betalen kapitaal* | * Het totale geplaatste kapitaal bij oprichting en verhoging via debet:   *>>*rek. 41600*Aandeelhouders/vennoten inschrijvers*  *>>*rek. 41601*Aandeelhouders/vennoten inbrengers*  *>> Reserverekeningen bij incorporatie*  *>>*rek. 12*Herwaarderingsmeerwaarden bij incorporatie*  *>>*rek. 1700*Converteerbare achter-gestelde leningen*  *>>*rek. 1710*Converteerbare obligatieleningen niet achtergesteld*  *>>*rek. *1100/1110 Uitgiftepremies*  *>>*rek. 691*Toevoeging aan het kapitaal*  *>>*rek. 132*Belastingvrije reserves –investeringsreserves* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Deze rekening omvat het volledige nominale bedrag van het kapitaal dat geplaatst werd bij de oprichting van de vennootschap en bij de in de loop van de jaren eventueel uitgevoerde kapitaalverhogingen.   * Deze rekening komt alleen voor in vennootschappen (zie algemene commentaar bij rubriek). * Deze rekening kan in functie van de toelichting verder ingedeeld worden naar de voordelen die aan de aandelen per categorie gegeven worden: bv.   1000 Geplaatst kapitaal – gewone aandelen (op naam of aan toonder)  1001 Geplaatst kapitaal – preferente aandelen   * In de vennootschappen kan het kapitaal slechts gewijzigd worden door een beslissing van de buitengewone algemene vergadering.   Investeringsreserve: De onaantastbaarheidsvoorwaarde wordt nageleefd. | |

CBN-advies

100 Geplaatst kapitaal

25/03/2010 – CBN-advies 2010/3 – De boekhoudkundige verwerking van stockdividenden

10/11/2010 – CBN-advies 2010/22 – Boekingswijze van een voorschot op de verdeling van het nettoactief

04/09/2013 – CBN-advies 2013/13 – Het gebruik van de verbindingsrekening tussen een buitenlandse vennootschap en haar Belgisch bijkantoor

27/11/2013 – CBN-advies 2013/17 – De boekhoudkundige verwerking met betrekking tot de toepassing van de overgangsregeling zoals vermeld in artikel 537 WIB 92

18/04/2018 – CBN-advies 2018/05 – Rekening 130 – Wettelijke reserve (CBN-advies 121/3 – Mutaties binnen het eigen vermogen is nog altijd van toepassing.)

100 (vzw) - Beginvermogen

|  |  |
| --- | --- |
| *Beginvermogen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De onttrekking aan het beginvermogen via credit:   *>>*rek. 792*Andere reserves* | * Het beginvermogen met als tegenpost op het debet (credit) de rekeningen van het actief en op het credit (debet) de rekeningen van het passief die overeenkomen met de verschillende rekeningen van de openingspost in het geval van de overname van een boekhouding die niet overeenstemt met de nieuwe wetgeving op de boekhouding van verenigingen en stichtingen   of   * Het bedrag van het vermogen zoals dat vermeld staat op de eindbalans als de vorige boekhouding in overeenstemming is met de nieuwe boekhoudwetgeving voor verenigingen en stichtingen |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| De rubriek ‘10 Verenigingsfondsen’ van een beginbalans van een vereniging kan desgevallend een negatief saldo vertonen:   * Enkel de rekening ‘100 Beginvermogen’ kan een negatief saldo vertonen, o.a. in de hierna beschreven gevallen:   + geval 1: bij de beginbalans, als bepaalde activa niet werden geregistreerd in de beginbalans, opgesteld volgens de zero-based methode, voorzien in het artikel 3:175 KB/WVV, terwijl alle ﬁnanciële verplichtingen naar het passief van de beginbalans moeten worden gebracht. In dat geval moet de rekening 100 het evenwicht van de beginbalans herstellen en kan zij een negatief saldo vertonen;   + geval 2: bij de beginbalans, als bepaalde activa volgens de zero-based methode niet op hun juiste waarde of niet op een betrouwbare gebruikswaarde kunnen worden geëvalueerd. Aangezien die activa niet worden opgenomen in de beginbalans, worden ze eenvoudig vermeld in de bijlage bij de jaarrekeningen. Tevens wordt aangegeven dat er geen juiste waarde of betrouwbare gebruikswaarde aan kan worden toegekend. In dat geval – en rekening houdend met ﬁnanciële verplichtingen – moet de rekening 100 het evenwicht van de beginbalans herstellen en kan zij een negatief saldo vertonen;   + geval 3: in het geval van een splitsing van de vereniging kan de beginbalans een onevenwicht vertonen op het vlak van het aandeel van de geëvalueerde activa en passiva dat aan de vereniging wordt toegekend. In dat geval moet de rekening 100 het evenwicht van de beginbalans herstellen en kan zij een negatief saldo vertonen; * Alleen maar bij het opstellen van de beginbalans kan de rekening 100 een negatief saldo vertonen. Als later o.a. activa van de vereniging tenietgedaan moeten worden, moet er een (uitzonderlijke) kost op de resultatenrekening van de vereniging worden geboekt. In dat geval zal het verlies op het einde van het boekjaar worden overgeboekt naar rekening ‘14 Overgedragen resultaat’; die rekening zou zelfs een negatief saldo kunnen vertonen waardoor de nettoactiva van de vereniging verminderen. In dat geval wordt er geen aanpassing geboekt op rekening 100. | |

101 - Niet-opgevraagd kapitaal

|  |  |
| --- | --- |
| *Niet-opgevraagd kapitaal* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het niet-opgevraagde gedeelte van het kapitaal via credit:   *>>*rek. 41600*Aandeelhouders of Vennoten inschrijvers* | * Het opgevraagde gedeelte van het kapitaal via debet:   *>>*rek. 4100*Opgevraagd niet-gestort kapitaal*   * De afboeking van het terug te betalen kapitaal bij kapitaalvermindering wanneer die beslist werd vooraleer het volledige kapitaal opgevraagd werd via debet:   *>>*rek. 4831*Terug te betalen kapitaal* |

CBN-advies

101 Niet-opgevraagd kapitaal

25/03/2010 – CBN-advies 2010/3 – De boekhoudkundige verwerking van stockdividenden

13/11/2019 – CBN-advies 2019/14 – Van een kapitaalhoudende BVBA naar een kapitaalloze BV

101 (vzw) - Permanente financiering

101 (vzw)

Het betreft schenkingen, legaten en subsidies die werden ontvangen zowel in natura als in contanten, die enkel bedoeld zijn om de activiteit van de vereniging/stichting te ondersteunen.

Boekhoudkundige verwerking van een duolegaat in hoofde van een vereniging of stichting

*DUOLEGAAT – VERENIGING EN STICHTING – CBN 2018/24*

Het duolegaat is een bepaling in het testament waarbij een deel van de nalatenschap toekomt aan erfgenamen, veelal verdere familie, of een derde en een ander deel aan een andere begunstigde, veelal een goed doel, waarbij dit laatste de successierechten die op de nalatenschap wegen, ten laste neemt. Het succes van de duolegaten is te danken aan het doorgaans grote verschil tussen het tarief van de verschuldigde successierechten die van toepassing zijn voor erfenissen of legaten aan verre familie of een derde en het tarief dat geldt voor een legaat aan een goed doel.

Het goede doel als algemeen legataris is ertoe gehouden om de aangifte van nalatenschap in te dienen. Het is tevens verantwoordelijk voor het beheer en de vereffening van de nalatenschap, alsook de betaling van de lasten zoals alle successierechten.

Boekhoudkundige verwerking van een duolegaat in hoofde van een kleine vereniging of stichting

Het ontvangen duolegaat in geld moet worden ingeschreven onder de ontvangsten en maakt deel uit van de totaliteit van de schenkingen en legaten in het genormaliseerd minimaal schema van de staat van de ontvangsten en uitgaven.

De kosten en lasten (successierechten) die een duolegaat met zich meebrengt en die een uitgave inhouden voor de vereniging of stichting worden ingeschreven onder de uitgaven en maken deel uit van de totaliteit van de andere uitgaven in het genormaliseerd minimaal schema van de staat van de ontvangsten en uitgaven.

Het ontvangen duolegaat in natura moet worden opgenomen in de inventaris die op inventarisdatum moet worden opgemaakt en de bezittingen, vorderingen, schulden en verplichtingen van welke aard ook omvat.

De kosten en lasten worden op eenzelfde manier verwerkt als hierboven vermeld.

Boekhoudkundige verwerking in hoofde van een grote of zeer grote vereniging of stichting

Een ontvangen legaat wordt geboekt onder permanente financiering of op de resultatenrekening naargelang dit legaat ertoe leidt dat de fondsen van de vereniging of stichting permanent vergroot worden dan wel deel uitmaakt van de courante activiteiten van de vereniging of stichting en dit in het jaar waarin het legaat in het vermogen van de vereniging of de stichting valt.

Gelet op het compensatieverbod is de vereniging of stichting ertoe gehouden om de haar toegekende legaten voor het brutobedrag te boeken. De lasten die aan de vereniging of stichting worden opgelegd, worden geboekt als kosten van het jaar waarin het legaat in het vermogen van de vereniging of stichting toekomt.

Voorbeeldboeking ontvangen duolegaat in geld

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 5500 | | Kredietinstellingen: rekeningen-courant | | | | X |  |
|  | | aan | | 1011 | Permanente financiering ontvangen in contanten |  | X |
|  | |  | | 734 | Legaten zonder terugnemingsrecht |  | X |
| 644 | Diverse bedrijfskosten | | | | | X |  |
|  | aan | | 5500 | | Kredietinstellingen: rekeningen-courant |  | X |

Voorbeeldboeking ontvangen duolegaat in natura

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 22010 | | Terreinen die volle eigendom zijn van de vereniging | | | | | X |  |
|  | | aan | | 1012 | | Permanente financiering ontvangen in natura |  | X |
|  | |  | | 734 | | Legaten zonder terugnemingsrecht |  | X |
| 644 | Diverse bedrijfskosten | | | | | | X |  |
|  | aan | | 5500 | | Kredietinstellingen: rekeningen-courant | |  | X |

CBN-advies

101 Permanente financiering

12/09/2018 – CBN-advies 2018/24 – Duolegaat – Vereniging en stichting

1011 (vzw) - Permanente financiering ontvangen in contanten

|  |  |
| --- | --- |
| *Permanente financiering ontvangen in contanten* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
|  | De ontvangen waarde in contanten:   * Als tegenpost van de inschrijving op het actief de waarde van de gift, het legaat en de subsidie ontvangen in contanten, die exclusief bestemd zijn om de activiteit van de vereniging/ stichting permanent te ondersteunen (zonder gebruik te maken van de resultatenrekening)   *>> debet van de rekeningen van klasse 5 (schenkingen in contanten)* |

1011 Permanente financiering ontvangen in contanten

10/11/2010 – CBN-advies 2010/17 – Boekhoudkundige verwerking van subsidies, schenkingen en legaten in natura in de jaarrekening van begunstigde grote en zeer grote verenigingen en stichtingen

10110 Permanente financiering ontvangen in contanten en 10111 Permanente middelen ontvangen door overdragen van vorderingen

10/11/2010 – CBN-advies 2010/16 – Boekhoudkundige verwerking van subsidies, schenkingen en legaten, toegekend in contanten, in de jaarrekening van begunstigde grote en zeer grote verenigingen en stichtingen

1012 (vzw) - Permanente financiering ontvangen in contanten

|  |  |
| --- | --- |
| *Permanente financiering ontvangen in contanten* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
|  | * Als tegenpost van de inschrijving op het actief van de schenkingen, legaten en subsidies ontvangen in contanten, die enkel bedoeld zijn om de activiteiten van de vereniging/stichting op permanente wijze te ondersteunen (zonder gebruik te maken van de resultatenrekening)   *>> door het debet van de rekeningen van klasse 2 (schenkingen in natura van onroerende goederen), rekeningen 40/41 (schenkingen van een vordering)*   * Bij het verwerven door een vzw van een met erfpacht bezwaard onroerend goed, waarbij het erfpachtrecht gevestigd is ten gunste van deze zelfde vzw (= tréfonds), en dit tegen een symbolische waarde of een waarde die in ieder geval lager ligt dan de marktwaarde   *>> het verschil tussen de marktwaarde van de tréfonds op datum van verwerving en de al dan niet symbolische waarde die betaald wordt om het onroerend goed te verwerven, rekening houdend met het bedrag dat destijds bij de vestiging van het erfpacht al betaald werd* |

CBN-advies

1012 Permanente financiering ontvangen in contanten

10/11/2010 – CBN-advies 2010/17 – Boekhoudkundige verwerking van subsidies, schenkingen en legaten in natura in de jaarrekening van begunstigde grote en zeer grote verenigingen en stichtingen

1012 Permanente financiering

21/06/2017 – CBN-advies 2017/14 – Verenigingen en stichtingen – Verwerving door de erfpachthouder van het met een erfpacht bezwaard onroerend goed (verwerving tréfonds) – Hereniging van het eigendomsrecht

10 (vzw) - Fondsen van de vereniging of stichting

Definitie

De fondsen van de vereniging of stichting worden gewaardeerd tegen hun nominale waarde. Zij vertegenwoordigen enerzijds het vermogen dat bestond bij de start (zoals dat bestaat op de eerste dag van de het eerste boekjaar waarbij de nieuwe boekhoudwetgeving van toepassing is) en anderzijds de permanente middelen (schenkingen, legaten, subsidies, in natura of contanten) exclusief bestemd om de activiteiten van de vereniging/stichting te ondersteunen.

CBN-advies

10 Fondsen van de vereniging of stichting

20/02/2013 – CBN-advies 2013/2 – Het gebruik van de rekening 15 – Kapitaalsubsidies door grote en zeer grote verenigingen en stichtingen

21/11/2019 – CBN-advies 2019/13 – Pro rataregel van artikel 18 WIB 92

13/11/2019 – CBN-advies 2019/14 – Van een kapitaalhoudende BVBA naar een kapitaalloze BV

3/06/2020 – CBN-advies 2020/10 – Schenkingen en legaten voor VZW’s, IVZW’s en stichtingen die een dubbele boekhouding voeren

11 - Inbreng buiten het kapitaal

Het betreft:

* de vennootschappen zonder kapitaal. Volgens artikel 1:8 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen moet men onder het begrip ‘inbreng’ het volgende verstaan: ‘De inbreng is de handeling waarbij een persoon iets ter beschikking stelt van een op te richten of een bestaande vennootschap, met het oogmerk vennoot ervan te worden of zijn aandeel in de vennootschap te vergroten, en derhalve deel te nemen in de winst.’ De inbreng van de vennoten zal benoemd worden als ‘inbreng buiten het kapitaal’ voor:
* de vennootschap onder firma, afgekort VOF;
* de commanditaire vennootschap, afgekort CommV;
* de besloten vennootschap, afgekort BV;
* de coöperatieve vennootschap, afgekort CV;
* alle vennootschappen als een uitgiftepremie bestaat. De uitgiftepremie is het deel van de uitgifteprijs dat de nominale waarde of fractiewaarde van de aandelen of van de maatschappelijke deelbewijzen overtreft.

110 - Beschikbare inbreng buiten het kapitaal

|  |  |
| --- | --- |
| *Uitgiftepremies* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
|  |  |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Het statuut ‘beschikbaar’ of ‘niet beschikbaar’ van de inbreng buiten het kapitaal wordt in de statuten of in de akte van inbreng vermeld. | |

CBN-advies

11 Uitgiftepremies

16/10/2019 – CBN-advies 2019/14 – Van een kapitaalhoudende BVBA naar een kapitaalloze BV

1100 - Uitgiftepremies

|  |  |
| --- | --- |
| *Uitgiftepremies* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Terugbetaling * De incorporatie in het kapitaal (voor een NV) via credit:   *>> rek. 100 Geplaatst kapitaal* | * Het ontstaan van de uitgiftepremies via debet:   *>> rek. 41600 Aandeelhouders of Vennoten inschrijvers* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| De uitgiftepremie is het deel van de uitgifteprijs dat de nominale waarde of fractiewaarde van de aandelen of van de maatschappelijke deelbewijzen overtreft.  bv. nominale waarde 25 EUR  uitgifteprijs 40 EUR  uitgiftepremie is 40 - 25 = 15 EUR per aandeel of deelbewijs  De betaling van deze premie wordt verantwoord door in de mate dat op het ogenblik van de uitgifte van nieuwe aandelen of deelbewijzen het nettoactief van de onderneming hoger is dan het maatschappelijk kapitaal.  Deze rekening komt alleen voor in vennootschappen (rechtspersonen).  Een nieuwe verhoging van de inbreng met uitgiftepremies zal wellicht niet vaak meer voorkomen, aangezien dit concept geen zin meer heeft bij een kapitaalloze vennootschap. | |

CBN-advies

11 Uitgiftepremies

10/11/2010 – CBN-advies 2010/22 – Boekingswijze van een voorschot op de verdeling van het nettoactief

09/03/2016 – CBN-advies 2016/1 – Verrichtingen met betrekking tot inschrijvingsrechten

16/10/2019 – CBN-advies 2019/14 – Van een kapitaalhoudende BVBA naar een kapitaalloze BV

06/01/2021 – CBN-advies 2021/01 – Uitgiftepremie

1109 - Andere

|  |  |
| --- | --- |
| Andere | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Terugbetaling * De incorporatie in het kapitaal (voor de andere vennootschapsvormen) via credit:   *>> rek. 100 Geplaatst kapitaal* | * Het ontstaan van de uitgiftepremies via debet:   *>> rek. 41600 Aandeelhouders of vennoten inschrijvers*  *>> rek. 550 banken voor de inbreng door de vennoten* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |

111 - Onbeschikbare inbreng buiten het kapitaal

|  |  |
| --- | --- |
| Andere | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
|  |  |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Het statuut ‘beschikbaar’ of ‘niet beschikbaar’ van de inbreng buiten het kapitaal wordt in de statuten of in de akte van inbreng vermeld. | |

1110 - Uitgiftepremie

|  |  |
| --- | --- |
| *Uitgiftepremies* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Terugbetaling * De incorporatie in het kapitaal (voor een NV) via credit:   *>> rek. 100 Geplaatst kapitaal* | * Het ontstaan van de uitgiftepremies via debet:   *>> rek. 41600 Aandeelhouders of Vennoten inschrijvers* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| De uitgiftepremie is het deel van de uitgifteprijs dat de nominale waarde of fractiewaarde van de aandelen of van de maatschappelijke deelbewijzen overtreft  bv. nominale waarde 25 EUR  uitgifteprijs 40 EUR  uitgiftepremie is 40 - 25 = 15 EUR per aandeel of deelbewijs  De betaling van deze premie wordt verantwoord door in de mate dat op het ogenblik van de uitgifte van nieuwe aandelen of deelbewijzen het nettoactief van de onderneming hoger is dan het maatschappelijk kapitaal.  Deze rekening komt alleen voor in vennootschappen (rechtspersonen).  Een nieuwe verhoging van de inbreng met uitgiftepremies zal wellicht niet vaak meer voorkomen, aangezien dit concept geen zin meer heeft bij een kapitaalloze vennootschap. | |

CBN-advies

11 Uitgiftepremies

10/11/2010 – CBN-advies 2010/22 – Boekingswijze van een voorschot op de verdeling van het nettoactief

09/03/2016 – CBN-advies 2016/1 – Verrichtingen met betrekking tot inschrijvingsrechten

16/10/2019 – [CBN-advies 2019/14](https://ssl.indicator.com/backend/xmlbooks/books.php?id=8056&c=vl&action=edition_display) – Van een kapitaalhoudende BVBA naar een kapitaalloze BV

06/01/2021 – CBN-advies 2021/01 – Uitgiftepremie

1119 - Andere

|  |  |
| --- | --- |
| *Uitgiftepremies* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Terugbetaling * De incorporatie in het kapitaal (voor de andere vennootschapsvormen) via credit:   *>> rek. 100 Geplaatst kapitaal* | * Het ontstaan van de uitgiftepremies via debet:   *>> rek. 41600 Aandeelhouders of Vennoten inschrijvers*  *>> rek. 550 Banken voor de inbreng door de vennoten* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
|  | |

CBN-advies

11 Uitgiftepremies

06/01/2021 – CBN-advies 2021/01 – Uitgiftepremie

Overboeking vroegere uitgiftepremie nav nieuwe WVV

A) INDIEN DE STATUTEN VERMELDEN DAT DE UITGIFTEPREMIE ONBESCHIKBAAR IS

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 11 | Uitgiftepremie | | | 10 000 |  |
|  | aan | 1119 | Onbeschikbare inbreng buiten kapitaal: uitgiftepremie |  | 10 000 |

B) INDIEN DE STATUTEN NIETS VERMELDEN OVER HET AL DAN NIET BESCHIKBAAR KARAKTER VAN DE EVENTUELE UITGIFTEPREMIES, OF INDIEN DE STATUTEN VERMELDEN DAT DE UITGIFTEPREMIE BESCHIKBAAR IS

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 11 | Uitgiftepremie | | | 10 000 |  |
|  | aan | 1109 | Beschikbare inbreng buiten kapitaal: uitgiftepremie |  | 10 000 |

C) BIJ EEN LATERE STATUTENWIJZIGING DIE DE STATUTAIR ONBESCHIKBARE UITGIFTEPREMIE BESCHIKBAAR STELT

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1119 | Onbeschikbare inbreng buiten kapitaal: uitgiftepremie | | | 10 000 |  |
|  | aan | 1109 | Beschikbare inbreng buiten kapitaal: uitgiftepremie |  | 10 000 |

Vroegere opt-in:

A) INDIEN DE OUDE STATUTEN VERMELDEN DAT DE UITGIFTEPREMIE ONBESCHIKBAAR IS EN DEZE STATUTAIR NOG STEEDS ONBESCHIKBAAR BLIJFT

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 11 | Uitgiftepremie | | | 10 000 |  |
|  | aan | 1119 | Onbeschikbare inbreng buiten kapitaal: uitgiftepremie |  | 10 000 |

B) INDIEN NOCH DE OUDE NOCH DE NIEUWE STATUTEN IETS VERMELDEN OVER HET AL DAN NIET BESCHIKBAAR KARAKTER VAN DE EVENTUELE UITGIFTEPREMIES, OF INDIEN DE STATUTEN VERMELDEN DAT DE UITGIFTEPREMIE BESCHIKBAAR IS

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 11 | Uitgiftepremie | | | 10 000 |  |
|  | aan | 1109 | Beschikbare inbreng buiten kapitaal: uitgiftepremie |  | 10 000 |

CBN-advies

11 Uitgiftepremies

06/01/2021 – CBN-advies 2021/01 – Uitgiftepremie

12 - Herwaarderingsmeerwaarden

Omschrijving

De rekeningen die behoren tot deze groep kunnen enkel voorkomen wanneer de onderneming overgaat tot de herwaardering van bepaalde vaste activa. De herwaarderingsmeerwaarden geven de stijging aan van het vermogen van de onderneming ten gevolge van een herwaardering van bepaalde vaste activa. Hieruit volgt dat de rekeningen ‘Herwaarderingsmeerwaarden’ een creditsaldo zullen vertonen en op het passief van de balans onder de Rubriek III opgenomen worden.

Ten opzichte van het KB/WVV heeft het wijzigingsbesluit van 12/09/1983 belangrijke wijzigingen aangebracht inzake de regels die gelden voor de meerwaarden voortvloeiend uit de herwaardering van vaste activa van de ondernemingen.

De criteria waarbinnen een gewone herwaardering doorgevoerd kan worden, worden in het 1ste lid van art. 34 nauwkeuriger omschreven. Deze criteria zijn:

(1) De waarde van de eventueel te herwaarderen vaste activa moet worden bepaald in functie in functie van hun nut voor de onderneming. Als hun nut voor de onderneming op vaststaande en duurzame wijze uitstijgt boven hun boekwaarde, mogen zij slechts worden geherwaardeerd in de mate waarin de aldus uitgedrukte meerwaarde wordt verantwoord door de rentabiliteit van de vennootschap of de activiteiten van de VZW, IVZW of stichting of van het betrokken onderdeel daarvan.

(2) De hogere waarde van deze vaste activa moet gerechtvaardigd zijn door een overeenkomstige productiviteit of rentabiliteit van de onderneming of van het betrokken bedrijfsonderdeel op grond waarvan de uit de herwaardering voortvloeiende hogere afschrijvingskosten kunnen worden gefinancierd.

(3) De betrokken activa moeten noodzakelijk zijn voor de voortzetting van het bedrijf van de onderneming of van een bedrijfsonderdeel.

(4) De basis waarop men eventueel overgaat tot herwaardering van deze activa moet verantwoord worden in de toelichting bij de jaarrekening van het boekjaar waarin de herwaardering voor het eerst werd toegepast.

BESPREKING

1. REGELS INZAKE DE HERWAARDERING VAN VASTE ACTIVA

In dit onderdeel zullen wij nagaan wat de regels zijn voor het herwaarderen.

1.1 Regels voor het herwaarderen van activa

Volgens artikel 35, § 3 KB/WVV kunnen de herwaarderingsmeerwaarden ontstaan op de volgende wijzen:

*A. Door de gewone herwaardering van de aanschaffingswaarde (art. 57 KB)*

Deze wijze kan gebruikt worden voor de herwaardering van:

* de materiële vaste activa;
* de deelnemingen en aandelen die onder de financiële vaste activa voorkomen;
* bepaalde soorten van vaste activa.

Art. 57 van het KB bepaalt verder dat de geboekte meerwaarden rechtstreeks toegerekend moeten worden aan de rubriek III ‘Herwaarderingsmeerwaarden’ van het passief en daar behouden moeten blijven zolang de goederen waarop zij betrekking hebben niet werden gerealiseerd.

Deze meerwaarden mogen nochtans:

1) overgebracht worden naar een reserve tot het beloop van de op de meerwaarde geboekte afschrijvingen;

2) omgezet worden in kapitaal;

3) bij een latere minderwaarde worden afgeboekt tot het beloop van het nog niet afgeschreven gedeelte van de meerwaarde.

Dit artikel zegt eveneens dat wanneer de herwaardering betrekking heeft op materiële vaste activa met een beperkte gebruiksduur, deze activa moeten worden afgeschreven op basis van de geherwaardeerde waarde volgens een overeenkomstig art. 28 opgemaakt plan dat ertoe strekt de toerekening van de geherwaardeerde waarde te spreiden over de vermoedelijke residuele gebruiksduur van de betrokken activa.

*Opmerking*

De fiscale bepalingen betreffende het afschrijven van de herwaarderingsmeerwaarde staan vermeld in de circulaire van 20/07/1984 uitgegeven door de Administratie der directe belastingen.

*B. Door de terugneming van waardeverminderingen (art. 100 KB)*

Deze wijze van herwaarderen mag toegepast worden op:

1. deelnemingen, effecten en andere in portefeuille gehouden waardepapieren voor zover deze waardeverminderingen werden geboekt voor

a) 1 januari 1976 voor ondernemingen die hun boekjaar afsluiten per 31 december,

b) de aanvang van het boekjaar afgesloten in de loop van 1977 voor de ondernemingen die anders dan per 31 december afsluiten;

2. immateriële vaste activa en op materiële vaste activa zonder beperkte gebruiksduur.

Deze herwaarderingsmeerwaarden moeten eveneens rechtstreeks geboekt worden onder de rubriek III ‘Herwaarderingsmeerwaarden’ van het passief en daar behouden blijven zolang de goederen waarop zij betrekking hebben niet worden gerealiseerd.

Hoewel het KB daaromtrent niets bepaalt, mag men aannemen dat deze herwaarderingsmeerwaarden, in analogie met deze voortvloeiende uit de toepassing van art. 57:

1. ook mogen worden omgezet in kapitaal;

2. bij een eventuele latere minderwaarde mogen worden afgeboekt ten belope van het bedrag van de minderwaarde;

3. NIET mogen worden overgeboekt naar een reserve tot het beloop van de op de meerwaarde geboekte afschrijvingen omdat de meerwaarden die voortvloeien uit de toepassing van art. 100 enkel terugnemingen zijn van waardeverminderingen op deelnemingen, effecten en andere waardepapieren, immateriële en materiële vaste activa met onbeperkte gebruiksduur, d.w.z. alle vaste activa waarop niet kan worden afgeschreven.

Inzake de criteria waarbinnen een terugneming van waardeverminderingen mag gebeuren, kan men aannemen dat hiervoor dezelfde criteria gehanteerd kunnen worden, als de criteria die gelden voor het doorvoeren van een gewone meerwaarde.

2. Boekingen

2.1 Boekingen bij het ontstaan van herwaarderingsmeerwaarden

*Eerste geval: gewone herwaardering*

Gegevens

* Aanschaffingswaarde gebouw: 250 000 EUR
* Levensduur: 20 jaar
* Waarde gebouw 6 jaar na aanschaffing, geschat op 300 000 EUR
* Afschrijving gebouw: lineair 5% per jaar
* Boekwaarde gebouw begin 6de jaar: 250 000 - (12 500 × 5) = 187 500 EUR.
* Meerwaarde gebouw: 300 000 - 187 500 = 112 500 EUR.

Boeking meerwaarde

Diagram, schematic

Description automatically generated

*Tweede geval: herwaardering door terugname van waardeverminderingen*

Aangezien deze techniek alleen gebruikt mag worden bij immateriële en materiële vaste activa zonder beperkte gebruiksduur zullen wij hier het voorbeeld nemen van de herwaardering van een terrein door terugname van een vroeger geboekte waardevermindering.

Gegevens:

* Aanschaffingswaarde terrein: 125 000 EUR
* Geschatte en geboekte waardevermindering 4 jaar na aanschaffing: 75 000 EUR
* Waarde in 7de jaar na aanschaffing geschat op 100 000 EUR
* Terugname waardevermindering bedraagt: 100 000 - (125 000 - 75 000) = 50 000 EUR.

Boeking: Terugname waardevermindering

Diagram

Description automatically generated

2.2 Boekingen bij incorporatie van herwaarderingsmeerwaarden in het kapitaal

De onderneming beslist de herwaarderingsmeerwaarden op de gebouwen en de terreinen te incorporeren in het kapitaal. De op een reserve overgeboekte meerwaarden worden eveneens in het kapitaal geïncorporeerd.

Bijkomende gegevens

*a) inzake de terreinen*

De incorporatie van de herwaarderingsmeerwaarden op deze activa gebeurt in het 12de jaar na aanschaffing.

*b) inzake de gebouwen*

De incorporatie van de herwaarderingsmeerwaarden en van de op een reserve overgebrachte herwaarderingsmeerwaarden gebeurt in het 11de jaar na aanschaffing.

*A. Toestand van de rekening Herwaarderingsmeerwaarden en de rekening Reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden op het moment van de incorporatie*

A picture containing text, receipt, screenshot

Description automatically generated

(1) Herwaarderingsmeerwaarde op gebouwen.

(2) Herwaarderingsmeerwaarde op terreinen.

(3) Overboeking van de herwaarderingsmeerwaarden naar een reserverekening Overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden naar rato van de jaarlijkse afschrijving van de meerwaarde op de gebouwen over de residuele gebruiksduur hetzij 112 500 / 15 = 7 500 EUR per jaar.

Deze verrichting is uitgevoerd in het 6de, 7de, 8ste, 9de en 10de jaar, hetzij 5 jaar.

B. Boekingen

Voorafgaande opmerking

Bij de boekingen in dit voorbeeld houden wij geen rekening met de belastingen die eventueel verschuldigd zijn wegens de realisatie van de herwaarderingsmeerwaarden ingevolge hun incorporatie in het kapitaal.

Diagram, timeline

Description automatically generated

(1) Geplaatst kapitaal van de onderneming voor de verhoging ervan door incorporatie van de herwaarderingsmeerwaarden en de reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden.

(2) Incorporatie van het overblijvend saldo van de herwaarderingsmeerwaarden in het kapitaal.

(3) Incorporatie van de reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden in het kapitaal.

2.3. Boekingen bij realisatie van vaste activa

Bij het nagaan van de gevolgen bij de realisatie van geherwaardeerde vaste activa zullen wij voornamelijk twee punten onderzoeken, nl.

* de realisatie van geherwaardeerde vaste activa waarbij de herwaarderingsmeerwaarden niet geïncorporeerd werden in het kapitaal;
* de realisatie van geherwaardeerde vaste activa waarbij de herwaarderingsmeerwaarden wel geïncorporeerd werden in het kapitaal.

2.3.1 De herwaarderingsmeerwaarden en de op een reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden werden NIET geïncorporeerd in het kapitaal

Gegevens

Datum realisatie

* gebouwen 11de jaar na aanschaffing
* terreinen 12de jaar na aanschaffing

Verkoopprijs gebouwen en terreinen: 325 000 EUR.

*A. Toestand van de rekeningen voor de realisatie van de activa*

A picture containing text, receipt, screenshot

Description automatically generated

*B. Boekingen bij de realisatie*

Diagram, schematic

Description automatically generated

Verklaring boekingen

(1) Afboeking van de afschrijvingen voor

* 125 000 EUR naar Gebouwen aanschaffingswaarde hetzij



* 37 500 EUR naar Gebouwen meerwaarde hetzij



Wij nemen hier 15 jaar voor de berekening van de jaarlijkse afschrijving omdat dit de residuele levensduur is van het goed na herwaardering.

(2) Afboeking van de herwaarderingsmeerwaarden voor

* 50 000 EUR naar Waardevermindering terreinen – ter afboeking van de terugname van de waardevermindering
* 75 000 EUR naar Gebouwen meerwaarde – ter afboeking van het saldo van de nog niet afgeschreven meerwaarden.

(3) Afboeking van het bedrag van de bestaande waardevermindering ten belope van 75 000 EUR

(4) Boeking van de opbrengst van de verkoop voor

* 50 000 EUR naar Terreinen aanschaffingswaarde voor afboeking van de residuele waarde
* 125 000 EUR naar Gebouwen aanschaffingswaarde voor afboeking van de residuele waarde
* 150 000 EUR naar de rekening 763 Meerwaarden op realisatie van vaste activa voor het verschil tussen de realisatiewaarden en de totale nettoboekwaarden van deze activa hetzij 325 000 EUR - (50 000 + 125 000).

In dit voorbeeld werd de rekening 763 Meerwaarden op realisatie van vaste activa gebruikt voor de boeking van de meerwaarde omdat de realisatie van gebouwen en terreinen als een uitzonderlijke verrichting beschouwd kan worden.

(5) De rekening Reserve overgeboekte herwaarderingswaarden komt in de boekingen voor de realisatie niet tussen zodat ze een creditsaldo blijft vertonen ten belope van de overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden. Het bedrag van deze laatste is gelijk aan het bedrag van de op de meerwaarde geboekte afschrijvingen.

*C. Invloed op de resultatenrekening*

Bij het onderzoek naar de invloed van het herwaarderen en overboeken van afgeschreven herwaarderingsreserves op de resultatenrekening moeten drie hypothesen onderzocht worden nl.

1) Resultaat verkregen bij niet-herwaarderen

2) Resultaat verkregen bij het herwaarderen en het NIET overboeken van de herwaarderingsmeerwaarden naar een reserverekening ten belope van de afgeschreven meerwaarden

3) Resultaat verkregen bij het herwaarderen en het WEL overboeken van de herwaarderingsmeerwaarden naar een reserverekening ten belope van de afgeschreven meerwaarden.

1) Resultaat verkregen bij het niet-herwaarderen

* Wat betreft de afschrijfbare activa wordt de resultatenrekening tijdens de gebruiksperiode gedebiteerd voor de afschrijvingen op basis van de aanschaffingswaarde.
* Wat betreft de niet-afschrijfbare activa gebeurt er tijdens de gebruiksperiode geen enkele boeking t.o.v. de resultatenrekening met uitzondering van het geval waarbij een minderwaarde vastgesteld wordt.
* Bij de realisatie van het goed wordt de resultatenrekening gecrediteerd voor de gerealiseerde meerwaarde of gedebiteerd voor de gerealiseerde minderwaarde.

In het hiervoor beschreven geval zou in geval van niet-herwaardering de meerwaarde 150 000 EUR bedragen.

Dit volgt uit de volgende boekingspost.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Bank |  | | 325 000 |  |
| Gebouwen | - Geboekte afschrijving | | 125 000 |  |
| Terreinen: | Geboekte waardevermindering | | 75 000 |  |
|  | aan | Gebouwen |  | 250 000 |
|  |  | Terreinen |  | 125 000 |
|  |  | Gerealiseerde meerwaarde |  | 150 000 |

Gezien over de hele gebruiksperiode ziet de resultatenrekening inzake de betrokken activa er als volgt uit:

Table

Description automatically generated

2) Resultaat in geval van herwaardering maar niet overboeken van de afgeschreven meerwaarden naar een reserve

* Wat betreft de afschrijfbare activa wordt de resultatenrekening tijdens de gebruiksperiode gedebiteerd:
  + voor de afschrijvingen op de aanschaffingswaarde,
  + voor de afschrijvingen op de geboekte meerwaarde over de residuele gebruiksperiode.
* Wat betreft de niet-afschrijfbare activa wordt de resultatenrekening tijdens de gebruiksperiode slechts beïnvloed wanneer een reële waardevermindering vastgesteld en geboekt wordt.

Bij de realisatie van het goed wordt de resultatenrekening gecrediteerd voor de gerealiseerde meerwaarde of gedebiteerd voor de gerealiseerde minderwaarde.

In het hiervoor beschreven geval zou, in geval van herwaardering zonder overboeking naar een reserve van de herwaarderingsmeerwaarden ten belope van de afgeschreven meerwaarde, de gerealiseerde meerwaarde 187 500 EUR bedragen.

Dit volgt uit de volgende boekingspost.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Bank | | | 325 000 |  |
| Gebouwen – afschrijving aanschaffingswaarde | | | 125 000 |  |
| Gebouwen – afschrijving meerwaarde | | | 37 500 |  |
| Herwaarderingsmeerwaarden | | | 162 500 |  |
| Terreinen – waardevermindering (saldo) | | | 25 000 |  |
|  | aan | Terreinen – aanschaffingswaarde |  | 125 000 |
|  |  | Gebouwen – aanschaffingswaarde |  | 250 000 |
|  |  | Gebouwen – meerwaarde |  | 112 500 |
|  |  | Gerealiseerde meerwaarde |  | 187 500 |

Gezien over de hele gebruiksperiode werd de resultatenrekening niet beïnvloed door de betrokken activa en ziet ze er als volgt uit:

Table

Description automatically generated

3) Resultaat in geval van herwaardering en overboeking van de herwaarderingsmeerwaarden naar een reserve ten belope van de afgeschreven meerwaarden

* Wat betreft de afschrijfbare activa wordt de resultatenrekening tijdens de gebruiksperiode gedebiteerd
  + voor de afschrijvingen op de aanschaffingswaarde,
  + voor de afschrijvingen op de geboekte meerwaarden over de residuele gebruiksperiode.
* Wat betreft de niet-afschrijfbare activa wordt de resultatenrekening tijdens de gebruiksperiode slechts beïnvloed wanneer een reële waardevermindering vastgesteld en geboekt wordt.

Bij de realisatie van het goed wordt de resultatenrekening gecrediteerd voor de gerealiseerde meerwaarde of gedebiteerd voor de gerealiseerde minderwaarde.

In het hierna beschreven geval zou bij herwaardering en overboeking van de herwaarderingsmeerwaarden naar een reserve ten belope van de afgeschreven meerwaarden de gerealiseerde meerwaarde 150 000 EUR bedragen.

Dit volgt uit de volgende boekingspost.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Bank | | | 325 000 |  |
| Gebouwen – afschrijving aanschaffingswaarde | | | 125 000 |  |
| Gebouwen – afschrijving meerwaarde | | | 37 500 |  |
| Terreinen – waardevermindering (saldo) | | | 25 000 |  |
| Herwaarderingsmeerwaarden | | | 125 000 |  |
|  | aan | Terreinen – aanschaffingswaarde |  | 125 000 |
|  |  | Gebouwen – aanschaffingswaarde |  | 250 000 |
|  |  | Gebouwen – meerwaarde |  | 112 500 |
|  |  | Gerealiseerde meerwaarde |  | 150 000 |

In dit geval ziet de resultatenrekening er als volgt uit:

Table

Description automatically generated

De vergelijking van de drie resultatenrekeningen toont aan dat:

a) over de volledige gebruiksperiode gezien er geen verschil bestaat inzake het boekhoudkundig resultaat tussen het eerste en het tweede geval. De reden daartoe is dat in beide gevallen de geboekte meerwaarden en herwaarderingsmeerwaarden geen invloed uitoefenen op de bepaling van het uiteindelijke resultaat.

Vooral in het tweede geval komt dit tot uitdrukking aangezien de afschrijvingen op de meerwaarde ten belope van 37 500 EUR in de resultatenrekening gecompenseerd worden door een hogere gerealiseerde meerwaarde dan 37 500 EUR, d.w.z. het bedrag van de niet naar een reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden.

b) In het derde geval vertoont de resultatenrekening in tegenstelling tot het eerste en het tweede geval een verschil van 37 500 EUR. Dit bedrag vertegenwoordigt de afschrijvingen op de meerwaarde. Als tegenpost vinden wij echter op de balans een stijging van het eigen vermogen van de onderneming met 37 500 EUR, in de vorm van een post Reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden.

De gerealiseerde meerwaarde is in het derde geval identiek aan die uit het eerste geval. Dit betekent dat qua economisch resultaat er geen verschil bestaat tussen het eerste en het derde geval.

Het tweede geval daarentegen vertoont een schijnbaar hoger economisch resultaat omdat de uitgedrukte meerwaarde hier 187 500 EUR bedraagt. In werkelijkheid moet dit resultaat gesplitst worden in een effectieve gerealiseerde meerwaarde van 150 000 EUR en een vermogensaccres van 37 500 EUR dat naar de reserves overgeboekt moet worden via de toewijzing van het resultaat gezien de gebruikte boekingstechniek.

c) Als besluit van deze analyse mag gezegd worden dat er ten gronde geen verschil bestaat tussen de drie gevallen inzake de berekening van het economisch resultaat van de verrichting.

2.3.2 De herwaarderingsmeerwaarden werden wel geïncorporeerd in het kapitaal

In dit geval zal worden nagegaan welke invloed een vroegere incorporatie van de herwaarderingsmeerwaarden en van de reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden uitoefent op de boekingen en het resultaat bij realisatie van de betreffende activa.

De basisgegevens zijn de volgende:

Datum realisatie

* gebouwen 11de jaar na aanschaffing
* terreinen 12de jaar na aanschaffing

Verkoopprijs gebouwen en terreinen: 325 000 EUR

*A. Toestand van de rekeningen voor de realisatie van de activa*

A picture containing text, receipt, screenshot

Description automatically generated

Verklaring boekingen *(volgende pagina)*

(1) Afboeking afschrijvingen geboekt voor herwaardering van gebouwen.

(2) Afboeking afschrijvingen geboekt na herwaardering van gebouwen, respectievelijk voor 62 500 EUR op aanschaffingswaarde gebouwen en 37 500 EUR op meerwaarde gebouwen.

(3) Afboeking saldo waardeverminderingen op terreinen.

(4) Boeking van de realisatiewaarde van de activa respectievelijk voor

* 100 000 EUR op rekening Terreinen aanschaffingswaarde voor saldo
* 125 000 EUR op rekening Gebouwen aanschaffingswaarde voor saldo
* 75 000 EUR op rekening Gebouwen meerwaarde voor saldo
* 25 000 EUR op de rekening 763 Meerwaarden op realisatie vaste activa voor het verschil tussen de realisatiewaarde en de netto geherwaardeerde boekwaarde hetzij 325 000 EUR - (100 000 + 125 000 + 75 000) = 25 000 EUR.

*B. Boekingen in verband met de realisatie van de activa*

Diagram, schematic

Description automatically generated

*C. Vergelijking tussen het uiteindelijk resultaat verkregen na realisatie van geherwaardeerde activa en dit na realisatie van niet-geherwaardeerde activa*

a) In geval van herwaardering

Bij realisatie van de activa na incorporatie van de herwaarderingsmeerwaarden ziet de resultatenrekening over de hele gebruiksperiode er als volgt uit:

Table

Description automatically generated

b) Ingeval niet geherwaardeerd werd

Bij realisatie van niet-geherwaardeerde activa krijgen wij eenzelfde beeld van de resultatenrekening als sub 1 met een negatief resultaat van 50 000 EUR.

Het verschil tussen beide resultatenrekeningen bedraagt in dit geval 212 500 - 50 000 = 162 500 EUR, hetzij het bedrag van de in het kapitaal geïncorporeerde herwaarderingsmeerwaarden en de op de Reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden.

Besluit

Uit het onderzoek van beide gevallen stellen wij vast dat de overboeking van de afgeschreven meerwaarden op een rekening Reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden en de incorporatie van de herwaarderingsmeerwaarden een duidelijke invloed hebben op de resultatenrekening van de onderneming.

Het verschil tussen beide resultatenrekeningen vinden wij uiteindelijk terug in de vorm van de aangroei van het eigen vermogen van de onderneming.

2.4. Boeking van een waardevermindering van materiële vaste activa na voorafgaande herwaardering

Het betreft hier gevallen waarbij een onderneming haar materiële vaste activa op een bepaald moment geherwaardeerd heeft volgens de criteria bepaald in art. 34 van het KB en na verloop van tijd wegens het zich voordoen van nieuwe feiten een belangrijke waardevermindering van deze activa vaststelt en die ook wil boeken.

Inzake de behandeling van de boeking van de waardevermindering moeten de volgende gevallen onderzocht worden:

*1) Materiële vaste activa met onbeperkte levensduur*

a) Herwaarderingsmeerwaarden niet geïncorporeerd in het kapitaal

b) Herwaarderingsmeerwaarden wel geïncorporeerd in het kapitaal

*2) Materiële vaste activa met beperkte levensduur*

a) Herwaarderingsmeerwaarden niet geïncorporeerd in het kapitaal maar naar rato van de afschrijvingen van de meerwaarden overgeboekt naar een Reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden

b) Herwaarderingsmeerwaarden en de Reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden wel geïncorporeerd in het kapitaal

*2.4.1 Materiële vaste activa met onbeperkte levensduur*

Voorbeeld: Terreinen

* aanschaffingswaarde 125 000 EUR
* meerwaarde 75 000 EUR
* waardevermindering 62 500 EUR

*A. Herwaarderingsmeerwaarden niet geïncorporeerd in het kapitaal*

Aangezien in dit geval de meerwaarde van 75 000 EUR op het credit van de rekening Herwaarderingsmeerwaarden geboekt werd, zal men de waardevermindering als volgt boeken:

Diagram

Description automatically generated

Wij gebruiken hier de rekening Terreinen – meerwaarde omdat het in dit geval gaat om een werkelijke daling van de vroeger geboekte meerwaarde.

*B. Herwaarderingsmeerwaarden wel geïncorporeerd in het kapitaal*

Aangezien de herwaarderingsmeerwaarden hier beschouwd worden als geïncorporeerd in het kapitaal is het niet meer mogelijk de waardevermindering rechtstreeks af te boeken op de herwaarderingsmeerwaarden. De analyse van het probleem toont aan dat voor de oplossing van dit probleem drie verschillende procedures aangewend kunnen worden.

*Eerste procedure*

*Het boeken van de waardevermindering gebeurt rechtstreeks op de resultatenrekening via het debiteren van de rekening 6602 Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op de materiële vaste activa.*

Deze procedure leidt tot de volgende boekingspost:

Diagram

Description automatically generated

Hoewel deze boekingsprocedure conform de waarderingsregels is bepaald in het KB van 30/01/2001 ter uitvoering van het Wetboek van vennootschappen stelt zij bepaalde problemen. Wij stellen inderdaad vast dat de waardevermindering volledig ten laste gelegd wordt van de resultatenrekening van het boekjaar waarin zij ontstaat. Het probleem ligt vooral in het feit dat de overeenstemmende meerwaarde zowel bij haar ontstaan als bij haar incorporatie in het kapitaal op geen enkel moment de resultatenrekening beïnvloed heeft.

Wegens de rechtstreekse boeking van de waardevermindering op de resultatenrekening zal het resultaat van het boekjaar rechtstreeks in negatieve zin beïnvloed worden voor het bedrag van de waardevermindering. Aangezien het hier gaat om een uitzonderlijk verlies vergt die een omstandige commentaar in de toelichting zowel omtrent de aard van het verlies als omtrent zijn invloed op het resultaat. Dit is noodzakelijk om de gebruiker van de jaarrekening een inzicht te geven in het werkelijke resultaat van de onderneming dat voortvloeit uit de exploitatie.

Inzake concrete toepassing in de praktijk kan deze procedure aangewend worden wanneer de vastgestelde waardevermindering t.o.v. het resultaat van de onderneming niet al te belangrijk is. Dit wil zeggen dat de waardevermindering op relatief korte termijn opgeslorpt moet kunnen worden door het resultaat van het boekjaar zelf of als het resultaat van het boekjaar zelf niet volstaat door dat van de eerstvolgende boekjaren.

*Tweede procedure*

*Het kapitaal van de onderneming wordt verminderd met het bedrag van de waardevermindering*

In het geval van de gestelde problematiek lijkt dit de meest coherente methode omdat de waardevermindering aangerekend wordt op de overeenstemmende meerwaarde, die in dit geval door incorporatie omgezet werd in kapitaal.

De procedure oefent geen enkele invloed uit op het resultaat van het boekjaar. Administratief gezien is zij echter zeer omslachtig omdat de toepassing ervan onderworpen is aan de regels inzake wijziging van de statuten.

In de praktijk zal men deze procedure slechts aanwenden wanneer het bedrag van de waardevermindering zo groot is dat het niet meer opgevangen en opgeslorpt kan worden door het resultaat van het boekjaar en dat van de eerstvolgende jaren.

Aangezien de verrichting geen invloed op het resultaat mag hebben, zal zij moeten gebeuren door een rechtstreekse aanrekening van de waardevermindering op het geplaatste kapitaal.

De verrichting ziet er dan als volgt uit:

Diagram

Description automatically generated

(1) Oorspronkelijk kapitaal

(2) In het kapitaal geïncorporeerde herwaarderingsmeerwaarde

*Derde procedure*

*De waardevermindering wordt geheel of gedeeltelijk gedekt door een onttrekking aan de reserves.*

Volgens het advies van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (Bulletin nr. 10 – april 1983) is het rechtstreeks aanrekenen van een waardevermindering op de beschikbare reserves strijdig met het besluit.

De vraag is nu hoe een onderneming moet handelen wanneer zij een waardevermindering vaststelt na voorafgaande herwaardering waarbij de herwaarderingsmeerwaarde intussen in het kapitaal geïncorporeerd werd en het bedrag van de waardevermindering van die aard is dat een rechtstreekse aanrekening op het kapitaal door verlaging van dit laatste niet noodzakelijk en nuttig geoordeeld wordt.

In een dergelijke situatie kan de volgende procedure, in meerdere stappen, uitgewerkt worden.

De eerste stap bestaat erin de waardevermindering integraal te boeken via het debet van de rekening 6602 Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op de materiële vaste activa. Dit komt neer op het toepassen van de eerste procedure. Door deze boeking wordt de waardevermindering volledig ten laste gelegd van de resultatenrekening van het boekjaar. In de bijlage zal dan ook de nodige commentaar gegeven moeten worden omtrent de aard, de omvang en de invloed van dit verlies op het resultaat.

Is het bedrag van de waardevermindering van die aard dat het niet opgeslorpt kan worden door het gecumuleerde bedrijfs- en financieel resultaat en eventueel de niet-recurrente opbrengsten dan ontstaat er een negatief resultaat voor en na belasting.

Ten opzichte van dit resultaat kan de onderneming nu de volgende houding aannemen:

a) het resultaat overdragen naar het volgende boekjaar om het te dekken door een dan gerealiseerd gunstig resultaat. Deze houding komt in feite neer op het toepassen van de eerste procedure;

b) het negatieve resultaat dekken door een onttrekking aan de reserves. De hoegrootheid van het bedrag dat onttrokken zal worden aan de reserves wordt bepaald enerzijds door de grootte van het te dekken verlies en anderzijds door de politiek die door de onderneming gevolgd wordt inzake de uitkering van een vergoeding aan het kapitaal.

Volgt de onderneming de tweede houding dan moet zij op het niveau van de toewijzing van het resultaat overgaan tot de tweede stap in de procedure nl. de boeking van de onttrekking aan de reserves.

Men kan stellen dat op deze wijze de waardevermindering niet op rechtstreekse wijze toegerekend wordt aan een reserve. De onttrekking aan de reserve gebeurt hier uiteindelijk om andere redenen dan het louter wegboeken van de waardevermindering.

*2.4.2 Materiële vaste activa met beperkte levensduur (afschrijfbare activa)*

De boeking van de vastgestelde waardeverminderingen bij materiële vaste activa met beperkte levensduur die voordien werden geherwaardeerd, is heel wat complexer dan bij de materiële vaste activa met onbeperkte levensduur.

Men moet hier immers rekening houden met het feit dat

* de geboekte meerwaarde afgeschreven moet worden;
* de herwaarderingsmeerwaarden betreffende deze activa overgeboekt mogen worden naar een reserve ten belope van de afschrijvingen op de meerwaarde.

Voor de analyse van de te boeken verrichtingen zal men rekening moeten houden met de volgende gevallen:

* De herwaarderingsmeerwaarde werd niet geïncorporeerd in het kapitaal, maar wel overgeboekt naar een reserve ten belope van het bedrag van de afschrijvingen op de meerwaarde.
* De herwaarderingsmeerwaarden en de reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden werden wel geïncorporeerd in het kapitaal.

*A. De herwaarderingsmeerwaarde werd niet geïncorporeerd in het kapitaal, maar wel overgeboekt naar een reserve ten belope van het bedrag van de afschrijvingen op de meerwaarde*

1) De vastgestelde waardevermindering is KLEINER dan de boekwaarde van de nog niet afgeschreven meerwaarde en van het bedrag van de nog niet naar een reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden

De uitdrukking van de waardevermindering zal in dit geval gebeuren door de rekening herwaarderingsmeerwaarden te debiteren voor het bedrag van de waardevermindering tegenover het credit van de rekening meerwaarde.

*Voorbeeld*

Gebouwen: aanschaffingswaarde 250 000 EUR

levensduur: 20 jaar

afschrijving lineair 5%

begin 6de jaar na aanschaffing

waarde gebouwen: 300 000 EUR

begin 10de jaar na aanschaffing

waarde gebouwen: 150 000 EUR

Opmerking

De vastgestelde waardevermindering is te wijten aan factoren die niet te voorzien waren bij het doorvoeren van de herwaardering bij het begin van het zesde jaar.

*a) Berekening boekwaarde bij begin tiende jaar*

* Meerwaarde vastgesteld bij begin zesde jaar

300 000 - (250 000 - (5 × 12 500)) = 112 500 EUR

Deze meerwaarde vastgesteld bij het begin van het zesde jaar zal overgeboekt worden naar de reserve voor het bedrag van de afschrijvingen op de meerwaarde. De residuele levensduur van het goed is 15 jaar.

De meerwaarde zal overgeboekt worden naar de reserves voor 112 500 EUR / 15 = 7 500 EUR per jaar.

* Boekwaarde bij begin tiende jaar
  + op aanschaffingswaarde : 250 000 - (9 × 12 500) =137 500
  + op meerwaarde : 112 500 - (4 × 7 500) = 82 500

Boekwaarde:220 000

* Waardevermindering = 220 000 - 150 000 = 70 000 EUR

*b) Boeking van de waardevermindering*

Diagram

Description automatically generated with medium confidence

Uitleg

(1) Oorspronkelijke herwaarderingsmeerwaarde ten gevolge van de herwaardering bij het begin van het zesde jaar na aanschaffing.

(2) Bedrag van de naar een reserve overgebrachte herwaarderingsmeerwaarden.

(3) Boeking van de waardevermindering.

Na het uitvoeren van de boeking van de waardevermindering blijkt de meerwaarde nog slechts 12 500 EUR te bedragen. Dit bedrag wordt als volgt verkregen:

112 500 – oorspronkelijke meerwaarde

- 30 000 – op meerwaarde geboekte afschrijvingen

- 70 000 – geboekte waardevermindering

12 500 – saldo meerwaarde.

Het doorvoeren van de waardevermindering oefent anderzijds ook een belangrijke invloed uit op de afschrijving van de meerwaarde over de resterende gebruiksduur.

In plaats van de afschrijving verder te berekenen op basis van de oorspronkelijke meerwaarde, moet zij vanaf het ogenblik van de boeking van de waardevermindering berekend worden op het saldo van de meerwaarde.

In het bovenstaande voorbeeld geeft dit over de resterende gebruiksduur van 11 jaar een jaarlijkse afschrijving van



2) De vastgestelde waardevermindering is GROTER dan de boekwaarde van de nog niet afgeschreven meerwaarde en van het bedrag van de nog niet naar een reserve overgeboekte herwaarderingswaarde.

Voor de boeking van de waardevermindering in dit geval zal men het bedrag ervan moeten opsplitsen in:

* een bedrag ten belope van de nog niet afgeschreven meerwaarde,
* een restbedrag ten belope van het bedrag van de waardevermindering verminderd met de nog niet afgeschreven meerwaarde.

*Voorbeeld*

Gegevens: zelfde gegevens als het voorbeeld hierboven behalve dat de waarde bij het begin van het tiende jaar 125 000 EUR bedraagt.

Berekening boekwaarde bij begin tiende jaar

Volgens de berekening uit het hierboven aangehaalde voorbeeld bedraagt de boekwaarde 220 000 EUR.

De waardevermindering vastgesteld bij het begin van het tiende jaar bedraagt bijgevolg: 220 000 - 125 000 = 95 000 EUR.

Boekingen

*a) Bedrag ten belope van de nog niet afgeschreven meerwaarde*

Uit het voorgaande voorbeeld blijkt dat de nog niet afgeschreven meerwaarde en de nog niet naar een reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden 82 500 EUR bedragen.

De waardevermindering wordt voor dit bedrag tot uitdrukking gebracht door de volgende post.

Diagram

Description automatically generated

Uitleg boekingen

(1) Meerwaarde en herwaarderingsmeerwaarden voortvloeiend uit de herwaardering bij het begin van het zesde jaar.

(2) Geboekte afschrijvingen op de meerwaarde.

(3) Naar een reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden.

(4) Boeking van de waardevermindering ten belope van de nog niet afgeschreven meerwaarden.

(5) Afboeking van de afschrijvingen op de meerwaarde waardoor de meerwaarderekening gesaldeerd wordt en de afschrijvingsrekening nog enkel het bedrag van de afschrijvingen op de aanschaffingswaarde aangeeft.

*b) Restbedrag ten belope van waardevermindering – Nog niet afgeschreven meerwaarde*

Dit bedrag is hier 95 000 - 82 500 = 12 500 EUR.

De vraag is hier: Op welke post moet dit bedrag geïmputeerd worden? De volgende redenering kan daarbij gevolgd worden.

De vastgestelde waardevermindering van het goed als dusdanig slaat op de boekwaarde van het betreffende activum in zijn geheel en niet alleen op de meerwaarde. Het is evenwel logisch de vastgestelde waardevermindering in de eerste plaats te imputeren op een vroeger vastgestelde meerwaarde.

Is het bedrag aan beschikbare meerwaarde onvoldoende om de vastgestelde waardevermindering volledig te dekken dan moet het restbedrag geïmputeerd worden op de boekwaarde van het activum op basis van de aanschaffingswaarde. Aangezien de meerwaarde al tot 0 herleid is, zal de imputatie van het restbedrag van de waardevermindering op de boekwaarde op basis van de aanschaffingswaarde gebeuren in de vorm van een niet-recurrente afschrijving op materiële activa in toepassing van art. 61 alinea 2 KB 30/01/2001 ter uitvoering van het Wetboek van vennootschappen.

De toepassing van deze redenering leidt tot de volgende boekingspost:

Diagram

Description automatically generated

Door het feit van de imputatie van een gedeelte van de waardevermindering op de aanschaffingswaarde via de afschrijvingsrekening bedraagt de boekwaarde van het gebouw bij het begin van het tiende jaar niet meer 250 000 - 112 500 = 137 500 EUR, maar wel 250 000 - 125 000 = 125 000 EUR.

Dit betekent dat wanneer de resterende gebruiksduur, hetzij 11 jaar, gelijk blijft, de jaarlijkse afschrijving een wijziging ondergaat en voortaan slechts nog



*B. De herwaarderingsmeerwaarden en de naar een reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden werden geïncorporeerd in het kapitaal voor de vaststelling van de waardevermindering*

1) De vastgestelde waardevermindering is KLEINER dan de boekwaarde van de nog niet afgeschreven meerwaarde

Naar analogie met wat gezegd werd betreffende de niet-afschrijfbare materiële activa kan als volgt te werk gegaan worden.

*Eerste procedure*

De waardevermindering wordt rechtstreeks ten laste gelegd van de resultatenrekening door het debiteren van de rekening 6602 Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële activa tegenover het credit van de rekening Afschrijvingen.

*Tweede procedure*

De waardevermindering wordt ten laste gelegd van het kapitaal.

Dit betekent dat men de kapitaalrekening gaat debiteren tegenover het credit van de rekening Meerwaarde voor het bedrag van de waardevermindering.

Dit laatste kan natuurlijk slechts wanneer door de algemene vergadering beslist is tot een vermindering van het kapitaal.

2) De vastgestelde waardevermindering is GROTER dan de boekwaarde van de nog niet afgeschreven meerwaarde

Zoals hierboven uiteengezet werd, zal men de waardevermindering moeten opsplitsen in twee bedragen nl.:

* een bedrag ten belope van de nog niet afgeschreven meerwaarde, waarvoor dan een van de twee hiervoor vermelde procedures toegepast kan worden;
* een bedrag ten belope van de niet-gedekte waardevermindering dat als een niet-recurrente afschrijving op de aanschaffingswaarde geboekt moet worden geboekt.

CBN-advies

12 Herwaarderingsmeerwaarden

06/07/2011 – CBN-advies 2011/14 – Herwaarderingsmeerwaarden

120 - Herwaarderingsmeerwaarden op immateriële vaste activa

Bespreking

zoals wij in de algemene bespreking van de herwaarderingsmeerwaarden gezien hebben, mogen de immateriële vaste activa vanaf het boekjaar dat ingaat na 31/12/ 1983 niet meer geherwaardeerd worden.

De enige uitzondering op deze regel is vervat in artikel 3:22, al. 4 (en 3:39, § 2) waarbij de immateriële vaste activa zonder beperkte gebruiksduur nog geherwaardeerd mogen worden door terugname van vroeger geboekte waardeverminderingen.

Op deze rekening worden eveneens de herwaarderingsmeerwaarden geboekt die voortvloeien uit herwaarderingen op immateriële vaste activa uitgevoerd en geboekt voor 31/12/1983.

121 - Herwaarderingsmeerwaarden op immateriële vaste activa

|  |  |
| --- | --- |
| *Herwaarderingsmeerwaarden op immateriële vaste activa* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking bij realisatie of buitengebruikstelling van de betreffende activa via credit:   *>> rek. Meerwaarde (klasse 2) van de betreffende vaste activa* | * De meerwaarden geboekt tijdens de boekjaren eindigend op 31/12/1983 of in de loop van 1984 voor zover het boekjaar niet werd afgesloten op 31/ 12/1983 * De meerwaarde op immateriële vaste activa zonder beperkte gebruiksduur bij doorvoering van een herwaardering door terugname van waardeverminderingen via debet:   *>> rek. Meerwaarde (klasse 2) van de betreffende vaste activa* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| De terugnamen op afschrijvingen van immateriële vaste activa met beperkte gebruiksduur uitgevoerd in toepassing van artikel artikel 3:39, § 2 alinea 3 KB/WVV mogen niet beschouwd worden als herwaarderingsmeerwaarden, aangezien ingevolge artikel 3:35, § 3 KB/WVV de immateriële vaste activa met beperkte gebruiksduur niet meer geherwaardeerd kunnen worden (zie ook Bulletin nr. 10 – april 1983 van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen).  Volgens het KB van 18 december 2015 (BS 30/12/2015) moet een herwaarderingsmeerwaarde in kapitaal omgezet voor de boekjaren begonnen na 31 december 2015 de volgende regels volgen:   * Een in kapitaal opgenomen herwaarderingsmeerwaarde mag evenwel nooit rechtstreeks of onrechtstreeks aangewend worden om overgedragen verliezen geheel of gedeeltelijk aan te zuiveren voor het nog niet afgeschreven gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarde. Meerwaarden toegerekend aan rubriek III van het passief ‘Herwaarderingsmeerwaarden’ mogen slechts in kapitaal worden omgezet voor het gedeelte van de geherwaardeerde waarde verminderd met de geraamde belastingen hierop. * De geboekte meerwaarden mogen noch rechtstreeks, noch onrechtstreeks worden uitgekeerd, zolang ze niet overeenstemmen met een gerealiseerde meerwaarde of met een afschrijving op de meerwaarde die al dan niet werd overgebracht naar een reserve overeenkomstig het vorige lid. | |

BESPREKING

De rekeningen behorende tot deze subrubriek worden gebruikt wanneer de materiële vaste activa geherwaardeerd worden. De herwaardering kan gebeuren op een van de volgende wijzen:

1. door gewone en eenmalige herwaardering,

2. door terugname van waardeverminderingen. Deze laatste mogelijkheid geldt alleen voor materiële vaste activa met onbeperkte levensduur.

Vermelden wij hier nog dat de herwaarderingsmeerwaarden die voortkomen van de herwaardering van afschrijfbare materiële vaste activa naar rato van het afgeschreven gedeelte van de meerwaarde overgeboekt mogen worden naar een rekening Reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden.

CBN-advies

12 Herwaarderingsmeerwaarden

3/06/2020 – CBN-advies 2020/10 – Schenkingen en legaten voor VZW’s, IVZW’s en stichtingen die een dubbele boekhouding voeren

1210 - Gewone herwaarderingsmeerwaarden

|  |  |
| --- | --- |
| *Gewone herwaarderingsmeerwaarden* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De incorporatie in het kapitaal via credit:   *>>*rek. 100*Geplaatst kapitaal*   * Bij overboeking van het afgeschreven gedeelte via credit:   *>>*rek. 1330*Reserve Overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden*   * De afboeking t.g.v. realisatie of buitengebruikstelling van de betreffende activa via credit:   *>> rek. Meerwaarde (klasse 2) van de betreffende vaste activa*   * De afboeking van een later vastgestelde waardevermindering voor zover de herwaarderingsmeerwaarden niet werden geïncorporeerd in het kapitaal of overgeboekt naar de reserve ‘Overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden’ tegenover het credit:   *>> rek. Meerwaarden (rubrieken 22 – 23 – 24 – 25 – 26 – 27)* | * De meerwaarde bij doorvoering van de herwaardering via debet:   *>> rek. Meerwaarde (klasse 2) van de betreffende vaste activa* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Volgens het KB van 18 december 2015 (BS 30/12/2015) moet een herwaarderingsmeerwaarde in kapitaal omgezet voor de boekjaren begonnen na 31 december 2015 de volgende regels volgen:   * Een in kapitaal opgenomen herwaarderingsmeerwaarde mag evenwel nooit rechtstreeks of onrechtstreeks aangewend worden om overgedragen verliezen geheel of gedeeltelijk aan te zuiveren voor het nog niet afgeschreven gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarde. Meerwaarden toegerekend aan rubriek III van het passief ‘Herwaarderingsmeerwaarden’ mogen slechts in kapitaal worden omgezet voor het gedeelte van de geherwaardeerde waarde verminderd met de geraamde belastingen hierop. * De geboekte meerwaarden mogen noch rechtstreeks, noch onrechtstreeks worden uitgekeerd, zolang ze niet overeenstemmen met een gerealiseerde meerwaarde of met een afschrijving op de meerwaarde die al dan niet werd overgebracht naar een reserve overeenkomstig het vorige lid. | |

1211 - Herwaarderingsmeerwaarden ingevolge waardering tegen vervangingswaarde

|  |  |
| --- | --- |
| *Herwaarderingsmeerwaarden ingevolge waardering tegen vervangingswaarde* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De incorporatie in het kapitaal via credit:   *>>*rek. 100*Geplaatst kapitaal*   * De overboeking naar reserverekening van afgeschreven gedeelte meerwaarde (saldo) via credit:   *>>*rek. 1330*Reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden*   * De afboeking bij realisatie of buitengebruikstelling van de betreffende activa via credit:   *>> rek. Meerwaarde (klasse 2) van de betreffende vaste activa* | * De meerwaarde ingevolge toepassing van de vervangingswaarde |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| * Ingevolge het herzieningsbesluit van 12/09/1983 wordt art. 35 van het KB van 08/10/1976 geschrapt. Door deze schrapping is het waarderen van de afschrijfbare materiële vaste activa tegen vervangingswaarde niet meer toegelaten behalve mits de minister van Economische Zaken een afwijking toestaat vanaf het boekjaar dat ingaat na 31/12/1983 of in de loop van 1984 wanneer het boekjaar niet wordt afgesloten per 31/12/1983. * De herwaarderingsmeerwaarden ingevolge waardering tegen vervangingswaarden geboekt in vorige boekjaren mogen echter op deze rekening geboekt blijven.   Volgens het KB van 18 december 2015 (BS 30/12/2015) moet een herwaarderingsmeerwaarde in kapitaal omgezet voor de boekjaren begonnen na 31 december 2015 de volgende regels volgen:   * Een in kapitaal opgenomen herwaarderingsmeerwaarde mag evenwel nooit rechtstreeks of onrechtstreeks aangewend worden om overgedragen verliezen geheel of gedeeltelijk aan te zuiveren voor het nog niet afgeschreven gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarde. Meerwaarden toegerekend aan rubriek III van het passief ‘Herwaarderingsmeerwaarden’ mogen slechts in kapitaal worden omgezet voor het gedeelte van de geherwaardeerde waarde verminderd met de geraamde belastingen hierop. * De geboekte meerwaarden mogen noch rechtstreeks, noch onrechtstreeks worden uitgekeerd, zolang ze niet overeenstemmen met een gerealiseerde meerwaarde of met een afschrijving op de meerwaarde die al dan niet werd overgebracht naar een reserve overeenkomstig het vorige lid. | |

1212 - Terugneming van waardeverminderingen

|  |  |
| --- | --- |
| *Terugneming van waardeverminderingen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De incorporatie in het kapitaal via credit:   *>>*rek. 100*Geplaatst kapitaal*   * De afboeking bij realisatie of buiten gebruikstelling van de betreffende vaste activa via credit:   *>> rek. Meerwaarde (klasse 2) van de betreffende vaste activa* | * De meerwaarde bij doorvoering van de herwaardering via debet:   *>> rek. Meerwaarde (klasse 2) van de betreffende vaste activa* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| * Ingevolge het herzieningsbesluit van 12/09/1983 wordt art. 35 van het KB van 08/10/1976 geschrapt. Door deze schrapping is het waarderen van de afschrijfbare materiële vaste activa tegen vervangingswaarde niet meer toegelaten behalve mits de minister van Economische Zaken een afwijking toestaat vanaf het boekjaar dat ingaat na 31/12/1983 of in de loop van 1984 wanneer het boekjaar niet wordt afgesloten per 31/12/1983. * De herwaarderingsmeerwaarden ingevolge waardering tegen vervangingswaarden geboekt in vorige boekjaren mogen echter op deze rekening geboekt blijven.   Volgens het KB van 18 december 2015 (BS 30/12/2015) moet een herwaarderingsmeerwaarde in kapitaal omgezet voor de boekjaren begonnen na 31 december 2015 de volgende regels volgen:   * Een in kapitaal opgenomen herwaarderingsmeerwaarde mag evenwel nooit rechtstreeks of onrechtstreeks aangewend worden om overgedragen verliezen geheel of gedeeltelijk aan te zuiveren voor het nog niet afgeschreven gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarde. Meerwaarden toegerekend aan rubriek III van het passief ‘Herwaarderingsmeerwaarden’ mogen slechts in kapitaal worden omgezet voor het gedeelte van de geherwaardeerde waarde verminderd met de geraamde belastingen hierop. * De geboekte meerwaarden mogen noch rechtstreeks, noch onrechtstreeks worden uitgekeerd, zolang ze niet overeenstemmen met een gerealiseerde meerwaarde of met een afschrijving op de meerwaarde die al dan niet werd overgebracht naar een reserve overeenkomstig het vorige lid. | |

122 - Herwaarderingsmeerwaarden op financiële vaste activa

BESPREKING

De rekeningen behorende tot deze subrubriek worden gebruikt wanneer de financiële vaste activa geherwaardeerd worden. Dit kan gebeuren op een van de volgende wijzen:

1. door gewone herwaardering,

2. door terugname van waardeverminderingen.

|  |
| --- |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| Volgens het KB van 18 december 2015 (BS 30/12/2015) moet een herwaarderingsmeerwaarde in kapitaal omgezet voor de boekjaren begonnen na 31 december 2015 de volgende regels volgen:   * Een in kapitaal opgenomen herwaarderingsmeerwaarde mag evenwel nooit rechtstreeks of onrechtstreeks aangewend worden om overgedragen verliezen geheel of gedeeltelijk aan te zuiveren voor het nog niet afgeschreven gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarde. Meerwaarden toegerekend aan rubriek III van het passief ‘Herwaarderingsmeerwaarden’ mogen slechts in kapitaal worden omgezet voor het gedeelte van de geherwaardeerde waarde verminderd met de geraamde belastingen hierop. * De geboekte meerwaarden mogen noch rechtstreeks, noch onrechtstreeks worden uitgekeerd, zolang ze niet overeenstemmen met een gerealiseerde meerwaarde of met een afschrijving op de meerwaarde die al dan niet werd overgebracht naar een reserve overeenkomstig het vorige lid. |

1220 - Gewone herwaarderingsmeerwaarden

|  |  |
| --- | --- |
| *Gewone herwaarderingsmeerwaarden* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De incorporatie in het kapitaal via credit:   *>>*rek. 100*Geplaatst kapitaal*   * De afboeking bij realisatie of buitengebruikstelling van de betreffende vaste activa via credit:   *>> rek. Meerwaarde (klasse 2) van de betreffende vaste activa*   * De afboeking van een later vastgestelde waardevermindering voor zover zij niet geïncorporeerd werd in het kapitaal via credit:   *>> rek. Meerwaarde (rubriek 28)* | * De meerwaarde bij doorvoering van de herwaardering via debet:   *>> rek. Meerwaarde (klasse 2) van de betreffende vaste activa* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Volgens het KB van 18 december 2015 (BS 30/12/2015) moet een herwaarderingsmeerwaarde in kapitaal omgezet voor de boekjaren begonnen na 31 december 2015 de volgende regels volgen:   * Een in kapitaal opgenomen herwaarderingsmeerwaarde mag evenwel nooit rechtstreeks of onrechtstreeks aangewend worden om overgedragen verliezen geheel of gedeeltelijk aan te zuiveren voor het nog niet afgeschreven gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarde. Meerwaarden toegerekend aan rubriek III van het passief ‘Herwaarderingsmeerwaarden’ mogen slechts in kapitaal worden omgezet voor het gedeelte van de geherwaardeerde waarde verminderd met de geraamde belastingen hierop. * De geboekte meerwaarden mogen noch rechtstreeks, noch onrechtstreeks worden uitgekeerd, zolang ze niet overeenstemmen met een gerealiseerde meerwaarde of met een afschrijving op de meerwaarde die al dan niet werd overgebracht naar een reserve overeenkomstig het vorige lid. | |

1221 - Terugneming van waardeverminderingen

|  |  |
| --- | --- |
| *Terugneming van waardeverminderingen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De incorporatie in het kapitaal via credit:   *>>*rek. 100*Geplaatst kapitaal*   * De afboeking bij de realisatie of buitengebruikstelling van de betreffende vaste activa via credit:   *>> rek. Meerwaarde (klasse 2) van de betreffende vaste activa* | * De meerwaarde bij doorvoering van de herwaardering via debet:   *>> rek. Meerwaarde (klasse 2) van de betreffende vaste activa* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Deze rekening mag uitsluitend de terugneming van waardeverminderingen verricht in toepassing van artikel 3:35 KB/WVV bevatten.  Volgens het KB van 18 december 2015 (BS 30/12/2015) moet een herwaarderingsmeerwaarde in kapitaal omgezet voor de boekjaren begonnen na 31 december 2015 de volgende regels volgen:   * Een in kapitaal opgenomen herwaarderingsmeerwaarde mag evenwel nooit rechtstreeks of onrechtstreeks aangewend worden om overgedragen verliezen geheel of gedeeltelijk aan te zuiveren voor het nog niet afgeschreven gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarde. Meerwaarden toegerekend aan rubriek III van het passief ‘Herwaarderingsmeerwaarden’ mogen slechts in kapitaal worden omgezet voor het gedeelte van de geherwaardeerde waarde verminderd met de geraamde belastingen hierop. * De geboekte meerwaarden mogen noch rechtstreeks, noch onrechtstreeks worden uitgekeerd, zolang ze niet overeenstemmen met een gerealiseerde meerwaarde of met een afschrijving op de meerwaarde die al dan niet werd overgebracht naar een reserve overeenkomstig het vorige lid. | |

124 - Terugneming van waardeverminderingen op geldbeleggingen

|  |  |
| --- | --- |
| *Terugneming van waardeverminderingen op geldbeleggingen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De incorporatie in het kapitaal via credit:   *>>*rek. 100*Geplaatst kapitaal*   * De afboeking bij de realisatie van de betreffende waarden via credit:   *>>*rek. 752*Meerwaarden op de realisatie van vlottende activa* | * De meerwaarde bij doorvoering van de terugname van de waardeverminderingen via debet:   *>> rek. Geboekte waardeverminderin-gen (klasse 5 rubr. 51 & 52) van de betreffende geldbeleggingen* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Deze rekening mag uitsluitend de terugneming van waardeverminderingen verricht in toepassing van artikel 3:35 KB/WVV bevatten.  Volgens het KB van 18 december 2015 (BS 30/12/2015) moet een herwaarderingsmeerwaarde in kapitaal omgezet voor de boekjaren begonnen na 31 december 2015 de volgende regels volgen:   * Een in kapitaal opgenomen herwaarderingsmeerwaarde mag evenwel nooit rechtstreeks of onrechtstreeks aangewend worden om overgedragen verliezen geheel of gedeeltelijk aan te zuiveren voor het nog niet afgeschreven gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarde. Meerwaarden toegerekend aan rubriek III van het passief ‘Herwaarderingsmeerwaarden’ mogen slechts in kapitaal worden omgezet voor het gedeelte van de geherwaardeerde waarde verminderd met de geraamde belastingen hierop. * De geboekte meerwaarden mogen noch rechtstreeks, noch onrechtstreeks worden uitgekeerd, zolang ze niet overeenstemmen met een gerealiseerde meerwaarde of met een afschrijving op de meerwaarde die al dan niet werd overgebracht naar een reserve overeenkomstig het vorige lid. | |

13 - Reserves

OMSCHRIJVING

De reserves worden gevormd uit ingehouden winsten die ter beschikking blijven van de onderneming en niet bij het kapitaal gevoegd zijn.

INDELING

Men onderscheidt vier soorten reserves:

Wettelijke reserve:

de vorming van deze reserve is bij wet opgelegd aan bepaalde vennootschapsvormen.

Onbeschikbare reserves:

het betreft hier reserves waarvan de vorming vastgelegd is in de statuten van de vennootschap. De algemene vergadering kan beslissen reserves onbeschikbaar te stellen.

Belastingvrije reserves:

ze omvatten de gerealiseerde meerwaarden en winsten die van een fiscale vrijstelling of van een verminderde aanslagvoet genieten voor zover ze in het patrimonium van de onderneming behouden blijven.

Beschikbare reserves:

het betreft hier reserves die gevormd worden door beslissing van de algemene vergadering.

Deze vier soorten reserves kunnen gelijktijdig voorkomen in een vennootschap. Bij de natuurlijke personen kunnen alleen belastingvrije reserves en beschikbare reserves voorkomen.

CBN-advies

13 Reserves

10/11/2010 – CBN-advies 2010/22 – Boekingswijze van een voorschot op de verdeling van het nettoactief

30/09/2015 – CBN-advies 2015/6 – Boekhoudkundige verwerking van de liquidatiereserve bedoeld in artikel 541 WIB 92 (Programmawet van 10 augustus 2015) en de bijzondere aanslag op deze liquidatiereserve

130 - Wettelijke reserves

|  |  |
| --- | --- |
| *Wettelijke reserves* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De incorporatie in het kapitaal via credit:   *>>*rek. 100*Geplaatst kapitaal* | * De vorming van deze reserve via debet:   *>>*rek. 6920*Toevoeging aan de wettelijke reserve* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| * De vorming van deze reserve was bij het Wetboek van vennootschappen verplicht voor bepaalde vennootschapsvormen, waarbij jaarlijks 5% van de nettowinst gereserveerd moet worden tot op het moment dat deze reserve 10% van het kapitaal bereikt. Het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen voorziet dat niet meer, maar het is mogelijk dat het nog in sommige statuten van vennootschappen wordt voorzien. * De incorporatie van de wettelijke reserve in het kapitaal kan slechts gebeuren na beslissing van de buitengewone algemene vergadering. * Zo de reserve in het kapitaal geïncorporeerd werd, moet zij nadien weer samengesteld worden maar dan berekend op basis van het nieuwe bedrag aan geplaatst kapitaal. | |

CBN-advies

130 Wettelijke reserves

18/04/2018 – CBN-advies 2018/05 – Rekening 130 – Wettelijke reserve

130 (vzw) - Fondsen bestemd voor investeringen

|  |  |
| --- | --- |
| *Fondsen bestemd voor investeringen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het gebruikte bedrag   *>> langs het credit van*rekening 791*Onttrekking aan de andere reserves* | * Het toegekende bedrag   *>> langs het debet van*rekening 691*Overboeking op de bestemde fondsen* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| De Commissie voor Boekhoudkundige Normen heeft een lang advies (CBN 2011/7) gewijd aan de bestemde fondsen.  Merk op dat de bestemde fondsen moeten worden vermeld in de toelichting bij de jaarrekening. Daarin moeten de waarderingsregels worden vermeld die werden gekozen om het bestemde bedrag te bepalen en de manier waarop de fondsen werden aangelegd. De bestemde fondsen die geen bestemming meer hebben, moeten hetzij worden teruggenomen (via rekening 791), hetzij overgeboekt naar andere fondsen. Een gedeeltelijk gebruik (in het geval van de afschrijving van vaste activa waarvoor een bestemd fonds was aangelegd) moet ook het voorwerp uitmaken van een gedeeltelijke terugname.  De bestemde fondsen mogen eventueel rechtstreeks naar andere bestemde fondsen worden overgeboekt (dus zonder via de rekeningen 69/79 voor resultatenbestemming te worden verwerkt; een aanzuivering van het verliessaldo moet echter wel nog altijd gebeuren via een onttrekking aan de bestemde fondsen, rekening 69/79). | |

131 - Andere onbeschikbare reserves

OMSCHRIJVING

Op grond van de gewijzigde boekhoudwetgeving kunnen twee soorten onbeschikbare reserves voorkomen nl.:

a) de onbeschikbare reserves die voortvloeien uit de bepalingen van de statuten zelf, of die door de algemene vergadering als onbeschikbaar verklaard werden;

b) de onbeschikbare reserves die aangelegd moeten worden ingevolge inkoop van eigen aandelen (artikel 7:217 § 2 WVV voor de NV, 5:148 § 2 voor de BV).

*Opmerking*

De regels m.b.t. de reserve voor de inkoop van eigen aandelen of winstbewijzen zijn van toepassing sinds de wijziging van de Gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen van 05/12/1984, BS 12/12/84. De wet is van kracht sinds 12/01/1985.

In de WVV bepalen deze artikels nu dat een NV of een BV, die op basis van een beslissing van de algemene vergadering haar eigen aandelen (NV/BV) of winstbewijzen en certificaten (NV) inkoopt, volgens de bepalingen van deze artikels een onbeschikbare reserve moet aanleggen voor het bedrag waarvoor de ingekochte eigen aandelen (NV/BV) of winstbewijzen en certificaten (NV) worden opgenomen in de activa van de vennootschap.

De onbeschikbare reserve moet aangelegd worden op het ogenblik dat de beslissing tot de inkoop van eigen aandelen (NV/BV) of winstbewijzen en certificaten (NV) werd genomen.

Meestal zal deze onbeschikbare reserve gevormd worden door een overboeking van de beschikbare reserve naar de onbeschikbare reserve.

1311 - Statutair onbeschikbare reserves

|  |  |
| --- | --- |
| *Andere onbeschikbare reserves* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De incorporatie in het kapitaal via credit:   *>>*rek. 100*Geplaatst kapitaal*   * De afboeking van verliezen via credit:   *>>*rek. 792*Onttrekking aan de reserves* | * De vorming van de reserve via debet:   *>>*rek. 6921*Toevoeging aan de andere reserves* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Deze rekening omvat alle onbeschikbare reserves die voortvloeien uit de statuten van de onderneming of uit beslissingen van de algemene vergadering. | |

CBN-advies

1311 Statutair onbeschikbare reserves

16/06/2010 – CBN-advies 2010/8 – Financiële steunverlening

13/11/2019 – CBN-advies 2019/14 – Van een kapitaalhoudende BVBA naar een kapitaalloze BV

1311X Onbeschikbare reserve voor voorzienbaar verlies

16/11/2016 – CBN-advies 2016/25 – Kapitaalvermindering voor vorming van een reserve voor een voorzienbaar verlies

1312 - Reserve voor eigen aandelen

|  |  |
| --- | --- |
| *Reserve voor eigen aandelen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking bij verkoop of vernietiging van eigen aandelen via credit:   *>>*rek. 1331*Beschikbare reserve* | * De vorming van deze reserve, met het oog op de aankoop van de eigen aandelen of winstbewijzen door de vennootschap, via debet:   *>>*rek. 1331*Beschikbare reserve* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| De vennootschap mag slechts eigen aandelen of winstbewijzen aankopen ten belope van een bedrag kleiner dan 10% van het geplaatste kapitaal. Voor meer informatie verwijzen wij naar rubriek 50 ‘Eigen aandelen’. | |

1313 - Financiële steunverlening

|  |  |
| --- | --- |
| *Reserve voor eigen aandelen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking van reserves via credit:   *>> rek. 792 Onttrekking aan de reserves* | * De vorming van de reserve via debet:   *>> rek. 6921 Toevoeging aan de andere reserves* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
|  | |

1319 - Overige

|  |  |
| --- | --- |
| *Reserve voor eigen aandelen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking van reserves via credit:   *>> rek. 792 Onttrekking aan de reserves* | * De vorming van de reserve via debet:   *>> rek. 6921 Toevoeging aan de andere reserves* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
|  | |

131 (vzw) - Fondsen bestemd voor sociaal passief

|  |  |
| --- | --- |
| *Fondsen bestemd voor investeringen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het gebruikte bedrag   *>> langs het credit van*rekening 791*Andere reserves* | * Het toegekende bedrag   *>> langs het debet van*rekening 691*Overboeking op de bestemde fondsen en andere reserves* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| De Commissie voor Boekhoudkundige Normen heeft een lang advies (CBN 2011/7) gewijd aan de bestemde fondsen.  Merk op dat de bestemde fondsen moeten worden vermeld in de toelichting bij de jaarrekening. Daarin moeten de waarderingsregels worden vermeld die werden gekozen om het bestemde bedrag te bepalen en de manier waarop de fondsen werden aangelegd. De bestemde fondsen die geen bestemming meer hebben, moeten hetzij worden teruggenomen (via rekening 791), hetzij overgeboekt naar andere fondsen. Een gedeeltelijk gebruik (in het geval van de afschrijving van vaste activa waarvoor een bestemd fonds was aangelegd) moet ook het voorwerp uitmaken van een gedeeltelijke terugname.  De bestemde fondsen mogen eventueel rechtstreeks naar andere bestemde fondsen worden overgeboekt (dus zonder via de rekeningen 69/79 voor resultatenbestemming te worden verwerkt; een aanzuivering van het verliessaldo moet echter wel nog altijd gebeuren via een onttrekking aan de bestemde fondsen, rekening 69/79). | |

132 - Belastingvrije reserves

OMSCHRIJVING

Deze rekeningen omvatten de gerealiseerde meerwaarden en winsten die van een fiscale vrijstelling of van een verminderde aanslagvoet genieten voor zover ze in het patrimonium van de onderneming behouden blijven.

Zij omvatten eveneens de afschrijvingen die geboekt worden op de materiële of immateriële vaste activa, voor zover ze gevestigd zijn op een basis die hoger is dan de afschaffingswaarde en voor zover de afschrijving op basis van deze verhoogde basis fiscaal als een aftrekbare last beschouwd wordt.

*DE INVESTERINGSRESERVE VOOR KMO’S*

Vanaf aanslagjaar 2004 werd de investeringsreserve ingevoerd waarbij een deel van de winst vrijgesteld kan worden van belasting onder bepaalde voorwaarden.

Merk op dat vanaf het aanslagjaar 2007 de ‘belastingaftrek voor risicokapitaal’ wordt ingevoerd (artikel 205bis en volgende van het WIB 1992); deze aftrek is niet verenigbaar met de aanleg van een ‘investeringsreserve’ (zie art. 205novies van het WIB 1992 dat zegt: *Indien de vennootschap een vrijgestelde investeringsreserve als bedoeld in artikel 194quater aanlegt gedurende een belastbaar tijdperk, zijn de artikelen 205bis tot 205quinquies niet van toepassing voor dit belastbaar tijdperk alsmede voor de twee daarop volgende belastbare tijdperken. In dit geval wordt de in artikel 205quinquies vermelde periode van zeven jaren verlengd met het aantal volle jaren waarvoor de artikelen 205bis tot 205quinquies geen toepassing vinden*).

Voorwaarden (art. 194quater WIB 1992)

* Het moet gaan om een vennootschap die in aanmerking komt voor het verlaagd tarief van de vennootschapsbelasting (art. 215 2° WIB 1992). Eenmanszaken en vennootschappen (geen verlaagd tarief) kunnen m.a.w. geen investeringsreserve aanleggen.
* Een bedrag gelijk aan de investeringsreserve moet binnen een termijn van drie jaar geïnvesteerd worden in afschrijfbare materiële of immateriële vaste activa die in aanmerking komen voor de investeringsaftrek. De vaste activa die als herbelegging in aanmerking worden genomen krachtens artikel 47 WIB 1992 (gespreide belasting meerwaarden), worden niet in aanmerking genomen.

Drie grenzen

Het vrijstelbare bedrag is onderworpen aan drie grenzen:

1. De belaste reserves, voor aanleg van de investeringsreserves, op het einde van het belastbare tijdperk moeten hoger zijn dan de belaste reserves op het einde van het vorige belastbare tijdperk waarin het laatst het voordeel van een investeringsreserve genoten is.

Die grens kan in sommige situaties voor ongewenste neveneffecten zorgen, bv. een verliesjaar. Want een verlies geleden na een belastbaar tijdperk waarin een vrijgestelde investeringsreserve is aangelegd, moet eerst ingehaald worden voor een nieuwe investeringsreserve kan worden aangelegd.

2. De investeringsreserve is slechts vrijgesteld ten belope van 50% van het gereserveerde belastbare resultaat van het belastbaar tijdperk, voor aanleg van de investeringsreserve, maar verminderd met:

* de vrijgestelde verwezenlijkte meerwaarde op aandelen;
* het vrijgestelde gedeelte van de verwezenlijkte meerwaarde op PW, auto’s voor dubbel gebruik en minibussen;
* de vermindering van het gestort kapitaal, berekend als het gewogen gemiddelde (pro rata temporis) van het belastbaar tijdperk in vergelijking met het belastbaar tijdperk waarin voor het laatst het voordeel van de investeringsreserve werd genoten;
* de vermeerdering van de vorderingen van de vennootschap (berekening idem gestort kapitaal) op de volgende personen: personen (natuurlijke personen of rechtspersonen) die aandelen in de vennootschap bezitten, bedrijfsleiders van de eerste cat. (art. 32 WIB 1992) en de echtgeno(o)t(e) van die personen, of hun kinderen als die personen of hun echtgenoot het wettelijk genot van de inkomsten van die kinderen hebben.

De laatste twee hiervoor genoemde elementen komen niet in mindering voor het belastbare tijdperk waarvoor voor het eerst de investeringsreserve wordt toegepast.

Het gereserveerde belastbare resultaat wordt in elk geval beperkt tot 37 500 EUR per belastbaar tijdperk. Rekening houdend met begrenzing nummer 2, geeft dit 18 750 EUR (37 500 × 50%).

De eerste rekening die gebruikt wordt is de rekening 132 Belastingvrije reserves. Aangezien er verschillende soorten belastingvrije reserves bestaan, is het aangewezen deze groep verder in te delen bv.:

132000 Belastingvrije reserves – definitieve vrijstelling

132100 Belastingvrije reserves – voorwaardelijke vrijstelling

132200 Belastingvrije reserves – gespreide taxatie

Voor de investeringsreserve gebruiken we de rekening 132000. De tweede rekening die gebruikt wordt, moet het deel van de winst dat naar de investeringsreserve overgeboekt mag worden uit de ‘Te bestemmen winst van het boekjaar’ verwijderen. Dat gebeurt door gebruik te maken van de rekening 689 Overboeking naar de belastingvrije reserves.

Er moet een onttrekking van een gedeelte of van de totaliteit van de investeringsreserve gebeuren, in de volgende gevallen:

* Als de investeringen niet gebeuren conform de voorwaarden of binnen de vooropgestelde periode, dan wordt de voorheen vrijgestelde investeringsreserve beschouwd als winst van het belastbaar tijdperk waarin de investeringstermijn verstreken is.
* Als de investering binnen de drie jaar nadat hij in de vennootschap werd belegd, wordt vervreemd, in verhouding tot de nog niet in aanmerking genomen afschrijving op die investering.

Deze onttrekking gebeurt met de volgende boeking:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 13200 | Belastingvrije reserve | | |  |  |
|  | aan | 78900 | Onttrekking aan de belastingvrije reserves |  |  |

De boekingen zijn te zien onder de rubriek 132 en 689.

Reserve

Als de vennootschap het volledige schema van de jaarrekening gebruikt, moet ze de passieve belastinglatentie die op deze investeringsreserve weegt (als aan de voorwaarden van vrijstelling niet meer is voldaan) in de toelichting vermelden. Dit gebeurt onder de rubriek Belastingen op het resultaat, code 9144 Passieve latenties – VOL C-6.13..

Aan de voorwaarden van vrijstelling werd niet meer voldaan

Als de onderneming niet tijdig een investering doet binnen de drie jaar, het geïnvesteerde goed vervreemdt binnen de drie jaar of de onaantastbaarheidvoorwaarde niet naleeft, dan wordt de investeringsreserve belast in het tijdperk waarin niet meer wordt voldaan aan de voorwaarden van vrijstelling. Zie rubriek 789.

Inlijving in het kapitaal

Mutaties binnen het eigen vermogen die geen invloed hebben op het resultaat moeten niet tot uiting worden gebracht in de resultaatverwerking en moeten rechtstreeks geboekt worden van de ene balanspost naar de andere (Advies nr. 121/3 Bulletin CBN nr. 34).

Een kapitaalverhoging met toevoeging van de investeringsreserve moet geboekt worden zoals voorzien onder rubriek 100.

CBN-advies

132 Belastingvrije reserves

06/04/2011 – CBN-advies 2011/9 – Invloed van het buitengerechtelijk minnelijk akkoord en de gerechtelijke reorganisatie op de schulden en vorderingen

17/04/2012 – CBN-advies 2012/7 – De boekhoudkundige verwerking van de tax shelter in hoofde van de investeerder (Dit advies vervangt advies 2010/7.)

23/10/2013 – CBN-advies 2013/14 – De boekhoudkundige verwerking van de uitgestelde belastingen bij gerealiseerde meerwaarden waarvoor de uitgestelde belastingregeling geldt en bij kapitaalsubsidies

27/11/2013 – CBN-advies 2013/15 – De boekhoudkundige verwerking van de verhoogde aftrek van bepaalde kosten die fiscaal wordt aanvaard boven het bedrag van de werkelijk gedane of gedragen kosten mits naleving van de onaantastbaarheidsvoorwaarde

1320 - Reserves voortkomend uit realisatie actief

|  |  |
| --- | --- |
| *Reserves voortkomend uit realisatie actief* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De incorporatie in het kapitaal via credit:   *>>*rek. 100*Geplaatst kapitaal*   * De afboeking van verliezen via credit:   *>>*rek. 792*Onttrekking aan de reserves* | * De vorming van de reserves via debet:   *>>*rek. 68*Overboeking naar de belastingvrije reserves*  *>>*rek. 689*Overboeking naar de belastingvrije reserves* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Deze rekening wordt gebruikt voor het boeken van de gerealiseerde meerwaarden bij de verkoop van elementen uit het actief van het bedrijf in het geval dat de gerealiseerde meerwaarden niet verdeeld maar wel gereserveerd zullen worden teneinde het patrimonium van het bedrijf op peil te houden. | |

CBN-advies

1320 Reserves voortkomend uit realisatie actief

21/03/2018 – CBN-advies 2018/01 – Aftrek voor innovatie-inkomsten

1321 - Vrijgestelde meerwaarden

OMSCHRIJVING

Deze rekening wordt gebruikt voor het boeken van meerwaarden die voortvloeien uit o.a.

* gedwongen verkoop (onteigening) en/of verkoop met toepassing van reëvaluatiecoëfficiënten die fiscaal werden toegestaan.

Vereist is echter dat deze meerwaarden in het patrimonium van de onderneming blijven en niet uitgekeerd worden in de vorm van dividenden of andere vormen van winstuitkeringen.

Het betreft hier reëvaluatiecoëfficiënten die fiscaal toegestaan werden in de periode voor 1950.

13211 - Vrijgestelde meerwaarden

|  |  |
| --- | --- |
| *Vrijgestelde meerwaarden* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De incorporatie in het kapitaal via credit:   *>>*rek. 100*Geplaatst kapitaal*   * De afboeking van verliezen of onttrekking via credit:   *>>*rek. 792*Onttrekking aan de reserves* | * De vorming van deze reserves via debet:   *>>*rek. 68*Overboeking naar belastingvrije reserves* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Het betreft hier in het bijzonder meerwaarden die ontstaan zijn door toepassing van artikel 57 § 2 WIB, waarbij industriële activa, door de onderneming verkregen of vervaardigd voor de afsluitdatum van de laatste balans voor 31/12/1940 of nog in gebruik waren op de afsluitdatum van de laatste balans voor 31/12/1946, geherwaardeerd mochten worden. De afschrijvingen op deze activa moesten verder gebeuren op de geherwaardeerde waarden en werden tevens belastingvrij gesteld. | |

1322 - Afschrijvingsoverschotten

|  |  |
| --- | --- |
| *Afschrijvingsoverschotten* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De incorporatie in het kapitaal via credit:   *>>*rek. 100*Geplaatst kapitaal*   * De afboeking via de resultatenrekening via credit:   *>>*rek. 760*Terugneming van afschrijvingen en waardeverminderingen* | * De vorming van de reserve via debet:   *>>*rek. 68*Overboeking naar belastingvrije reserves* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Deze rekening omvat de fiscaal aftrekbare afschrijvingen berekend op basis van een bedrag dat hoger is dan de aanschaffingswaarde. | |

1323 - Reserves voor inrichtingen ten behoeve van het personeel

|  |  |
| --- | --- |
| *Reserves voor inrichtingen ten behoeve van het personeel* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De incorporatie in het kapitaal via credit:   *>>*rek. 100*Geplaatst kapitaal*   * De afboeking via de resultatenrekening via credit:   *>>*rek. 760*Terugneming van afschrijvingen en waardeverminderingen* | * De vorming van de reserve via debet:   *>>*rek. 68*Overboeking naar belastingvrije reserves* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| De rekening wordt gebruikt voor gereserveerde winsten aangelegd voor inrichtingen ten behoeve van het personeel. Deze winsten waren slechts belastbaar ten belope van 50%, tot en met het aanslagjaar 1984. | |

1324 - Investeringsreserve

|  |  |
| --- | --- |
| *Investeringsreserve* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De incorporatie in het kapitaal via credit:   *>>*rek. 100*Geplaatst kapitaal* |  |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Deze rekening wordt gebruikt voor het boeken van de winsten die in het kader van de wetgeving als belastingvrije investeringsreserves in de onderneming behouden blijven.  De mogelijkheid om deze reserve aan te leggen werd afgeschaft in 1984.  Vanaf aanslagjaar 2004 werd de investeringsreserve (onder de voorwaarden van art. 194quater WIB 1992) opnieuw ingevoerd. | |

1326 - Reserve voorziening voor sociaal passief

BESPREKING

Het KB nr. 7 van 15/02/1982 voerde het begrip ‘voorziening voor sociaal passief’ in.

De mogelijkheid om deze voorziening aan te leggen werd echter afgeschaft met ingang van aanslagjaar 1991.

Een belastingvrije voorziening kon worden aangelegd ten belope van:

* max. 991,58 EUR voor een arbeider,
* max. 2 974,73 EUR voor een bediende

door een onderneming met max. 100 werknemers bij elke bijkomende aanwerving.

Het KB nr. 148 van 30/12/1982 bepaalde eveneens dat ook ondernemingen met meer dan 100 werknemers van deze fiscale maatregel kunnen genieten, voor zover de bijkomende tewerkstelling voortvloeide uit de vermindering van de arbeidsduur of uit de loonmatiging.

Hoewel het KB nr. 7 duidelijk spreekt van een voorziening moet men die op boekhoudkundig vlak eerder zien als een belastingvrije reserve omdat deze voorziening in geen enkel geval voldoet aan de criteria bepaald door art. 50 van het KB van 30/01/2001 ter uitvoering van het Wetboek van vennootschappen nl.:

1) het verlies of de kosten moeten naar hun aard duidelijk omschreven zijn

* in het betreffende geval is er geen sprake van verlies of kosten omdat het niet gaat om afdankingen, maar wel om een belastingvrij bedrag ingevolge bijkomende aanwervingen;

2) het verlies of de kosten moeten op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn

* dit criterium kan niet van toepassing zijn omdat er geen, naar hun aard, duidelijk omschreven verlies of kosten bestaan;

3) het enige element van onzekerheid is het juiste bedrag van het verlies

* aangezien beide vorige criteria niet toegepast kunnen worden kan men, a fortiori, ook geen raming maken van het bedrag van een niet-bestaand verlies of van niet-bestaande kosten.

Uit het voorgaande volgt dat de voorziening voor sociaal passief ingesteld door het KB nr. 7 van 15/02/1982 geen voorziening is zoals bedoeld in art. 50 van het KB van 30/01/2001 ter uitvoering van het Wetboek van vennootschappen maar wel een belastingvrije reserve.

Kenmerkend voor deze voorziening voor sociaal passief is ook dat wanneer het personeel in de volgende jaren vermindert deze voorziening teruggeboekt moet worden en dus belastbaar wordt.

De voorheen vrijgestelde voorziening wordt enkel belastbaar in de mate dat er afboekingen gebeuren op de afzonderlijke passiefrekening omdat dan de onaantastbaarheidsvoorwaarde niet langer vervuld is.

Als het kapitaal van een vennootschap verhoogd wordt door de inlijving van de provisie voor sociaal passief, dan wordt het belastbaar.

Vrijstelling m.b.t. het sociaal passief ingevolge het eenheidsstatuut van bedienden en arbeiders

(Niet te verwarren met de belastingvrije provisie voor sociaal passief geregeld in CBN-advies 134/2)

De CBN kreeg de vraag hoe de vrijstelling m.b.t. het sociaal passief ingevolge het eenheidsstatuut voorzien door artikel 67*quater* van het WIB 92 zich zal vertalen in de boekhouding en de jaarrekening.

We kunnen hierover kort zijn:

De vrijstelling zal enkel het bedrag van de verschuldigde belastingen op het resultaat van het boekjaar verminderen conform de artikelen 46*ter* en 46*quater* KB/WIB 92. Er is echter geen boeking nodig. De vrijstelling kan niet geboekt worden onder de belastingvrije reserves aangezien er fiscaal geen voorwaarde geldt dat het bedrag in het vermogen van de vennootschap behouden blijft (de zogenaamde ‘onaantastbaarheidsvoorwaarde’).

De terugname van de vrijstelling op het ogenblik dat de werknemer de onderneming verlaat, zal een verhoging van de belastbare winst tot gevolg hebben. Hier is echter ook geen boeking nodig, aangezien deze verhoging verminderd zal worden met ‘de kosten die met het ontslag gepaard gaan’, zie artikel 91, A, XV, D, KB/W.Venn.

Het bestuursorgaan zal zelf moeten oordelen of het bedrag van de vrijstelling een passieve belastinglatentie van materieel belang vormt die in de toelichting van de jaarrekening opgenomen moet worden.

CBN-advies

1326 Reserve voorziening voor sociaal passief

12/09/2018 – CBN-advies 2018/21 – Vrijstelling m.b.t. het sociaal passief ingevolge het eenheidsstatuut

|  |  |
| --- | --- |
| *Reserve voorziening voor sociaal passief* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de terug te nemen voorziening bij vermindering van het personeelsbestand via credit:   *>>*rek. 792*Onttrekking aan de reserves* |  |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| De aanleg van deze voorziening is niet meer toegelaten sinds 1991. | |

1327 - Taxshelter: boekhoudkundige verwerking in hoofde van de investeerder – CBN 2015/1

Overeenkomstig artikel 194*ter*van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 hebben Belgische vennootschappen de mogelijkheid om van een vrijstelling te genieten ten belope van 150% van de werkelijk gestorte sommen of de sommen waarvoor de vennootschap zich verbonden heeft die te storten. Hiervoor zal de binnenlandse vennootschap een raamovereenkomst moeten afsluiten met een productievennootschap. Deze productievennootschap staat in voor de productie van Belgische audiovisuele werken of podiumkunsten.

Deze vrijstelling is wel beperkt tot 50% van de belastbare gereserveerde winst van het boekjaar (code 020 van de aangifte in de vennootschapsbelasting), met een absoluut maximum van 750 000 EUR.

De vrijstelling is onderworpen aan bepaalde voorwaarden die terug te vinden zijn in artikel 194*ter*van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

CBN-advies

30/05/2018 – CBN-advies 2018/09 – Tax shelter voor podiumkunsten

In hoofde van de investeerder aan de hand van de volgende situatie:

* De investeerder verbindt zich ertoe om een bedrag van 1 000 EUR te betalen.
* De producent zal aan de investeerder een bedrag betalen dat overeenkomt met de volgens de voorschriften van artikel 194*ter*, § 6 WIB 92 bepaalde vergoeding voor de prefinanciering.

1. Ondertekening van de raamovereenkomst

Door het ondertekenen van de raamovereenkomst verbindt de investerende vennootschap er zich onherroepelijk toe om het overeengekomen investeringsbedrag over te maken aan de productievennootschap. Deze verplichting wordt als een schuld geboekt vanaf de ondertekening.

Als de raamovereenkomst een waarborg tot voltooiing van het werk en verkrijging van het taxshelterattest bevat ten gunste van de investeerder, dan boekt de investeerder deze waarborg als volgt onder de rechten en verplichtingen buiten balans:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 09 | Debiteuren wegens kredietverplichting | | | … |  |
|  | aan | 09 | Kredietverplichting |  | … |

Vanaf het moment dat de investeerder er zich onherroepelijk toe heeft verbonden het bedrag te storten staat echter nog niet vast in welk boekjaar de belastingbesparing zal worden verkregen. Volgens de Commissie kan de taxshelterinvestering niet als een geldbelegging of een zekere en vaststaande vordering op de overheid worden beschouwd.

Volgens het matchingprincipe moet er overeenstemming zijn tussen kosten en opbrengsten die betrekking hebben op het boekjaar. De Commissie is om die reden van mening dat de taxshelter­investering op een wachtrekening moet worden geboekt totdat duidelijk is welke voordelen ze effectief met zich meebrengt. De beoordeling gebeurt op inventarisdatum.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 499 | Wachtrekening | | | 1 000,00 |  |
|  | aan | 489 | Overige diverse schulden |  | 1 000,00 |

Scenario 1 – Voldoende winst om tijdens het boekjaar het voorlopige belastingvoordeel integraal te verkrijgen

Als de investeerder tijdens het boekjaar voldoende winst heeft gemaakt om het voorlopige belastingvoordeel te verkrijgen, boekt de investeerder het op de wachtrekening vermelde bedrag over naar een kostenrekening. De Commissie beveelt een subrekening van de rekening 6702 Geraamde belastingen aan voor de overboeking.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 6702X | Geraamde belastingen | | | 1 000,00 |  |
|  | aan | 499 | Wachtrekening |  | 1 000,00 |

Scenario 2 – Onvoldoende winst om tijdens het boekjaar het voorlopige belastingvoordeel integraal te verkrijgen

Als de investeerder tijdens het boekjaar onvoldoende winst heeft om het belastingvoordeel volledig te verkrijgen, wordt (een proportioneel gedeelte van) de taxshelterinvestering overgedragen naar het volgend boekjaar.

Als de investeerder in de nabije toekomst verwacht voldoende winst te maken zodat het (saldo van het) belastingvoordeel niet verloren gaat, wordt het proportioneel overgedragen gedeelte op de wachtrekening behouden. Het gedeelte van de nog niet verrekende taxshelterinvestering wordt op een overlopende rekening van het actief geboekt.

De te lage winst geeft slechts aanleiding tot een belastingvrije winst van bijvoorbeeld 250 i.p.v. 310 (1 000 × 250/310). In dat geval wordt het volgende geboekt:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 6702X | Geraamde belastingen | | | 806,45 |  |
| 49X | Investering in taxshelter | | | 193,55 |  |
|  | aan | 499 | Wachtrekening |  | 1 000,00 |

Scenario 3 – Onvoldoende winst om tijdens het boekjaar en waarschijnlijk ook de volgende boekjaren het voorlopige belastingvoordeel integraal te verkrijgen

Als de investeerder verwacht dat het resterende saldo van het belastingvoordeel verbonden aan de taxshelterinvestering verloren zal gaan, moet de investeerder het resterende saldo op de wachtrekening boeken als niet-recurrente kosten.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 664 | Andere niet-recurrente kosten | | | … |  |
|  | aan | 499 | Wachtrekening |  | … |

2. Betaling van het bedrag

Boeking op het moment van de storting van het bedrag:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 489 | Overige diverse schulden | | | 1 000,00 |  |
|  | aan | 5500 | Kredietinstellingen – rekening-courant |  | 1 000,00 |

3. Voorlopige en voorwaardelijke vrijstelling van de winst

Vanaf het moment dat de investeerder zich onherroepelijk verbindt tegenover de producent door ondertekening van de raamovereenkomst, kan hij een voorlopige vrijstelling krijgen van de vennootschapsbelasting. Die bedraagt 310% van het bedrag waartoe hij zich heeft verbonden voor zover het bedrag werkelijk wordt gestort binnen drie maanden na de ondertekening. Aan de voorwaarden van artikel 194*ter*van het Wetboek van de inkomstenbelastingen moet voldaan zijn.

De investeerder boekt vanaf de ondertekening het volledige bedrag van de mogelijke vrijstelling als een belastingvrije reserve op een afzonderlijke rekening van het passief, ongeacht of er uiteindelijk voldoende of onvoldoende winst is tijdens het boekjaar waarin de ondertekening plaatsvond. In het jaar van ondertekening wordt het totale bedrag van de mogelijke vrijstelling eveneens opgenomen in de toelichting bij de actieve belastinglatenties. Dit bedrag wordt verminderd wanneer de winsten van de investeerder effectief worden vrijgesteld.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 689 | Toevoeging aan de belastingvrije reserves | | | 3 100,00 |  |
|  | aan | 132 | Belastingvrije reserves |  | 3 100,00 |

4. Ontvangst van de vergoeding voor de prefinanciering

De vergoeding voor de prefinanciering is gelijk aan het door de wet toegestane maximum, d.w.z. de EURIBOR 12 maanden + 450 basispunten, ‘zijnde vandaag iets meer dan 5 pct. op de werkelijk betaalde sommen en dit gedurende max. 18 maanden’ (Memorie van toelichting, Doc. Parl. 53 3490/001, 15).

In dit voorbeeld wordt uitgegaan van een vergoeding van 50 EUR voor een door de investeerder effectief gestort bedrag van 1 000 EUR.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 5500 | Kredietinstellingen – rekening-courant | | | 50,00 |  |
|  | aan | 75 | Financiële opbrengsten |  | 50,00 |

De vergoeding die op inventarisdatum al is verworven maar nog niet werd ontvangen, moet worden geboekt als opbrengst zonder de ontvangst van de vergoeding af te wachten. In voorkomend geval zal de rekening *491 Verkregen opbrengsten*worden gedebiteerd voor het bedrag van de al verworven vergoeding. De vergoeding kan slechts betrekking hebben op de eerste 18 maanden vanaf de effectieve storting door de investeerder.

5. Aflevering van het taxshelterattest: definitieve (eventueel gedeeltelijke) vrijstelling

Bij verkrijging van het taxshelterattest moet niet langer voldaan zijn aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde en kan de voorlopig vrijgestelde winst definitief worden vrijgesteld.

De definitieve vrijstelling vindt fiscaaltechnisch plaats door een verhoging van de begintoestand van de reserves in de aangifte in de inkomstenbelastingen van de investeerder. De verhoging gebeurt ten belope van het bedrag van de taxshelterinvestering dat aanleiding geeft tot een definitieve fiscale vrijstelling.

In principe kan de investeerder de belastingvrije reserves direct overboeken naar de beschikbare reserves. De Commissie vindt echter dat het meer is aangewezen om eerst een onttrekking te boeken en vervolgens een bestemming te geven aan het resultaat. De meest aangewezen boeking volgens de Commissie is dan als volgt:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 132 | Belastingvrije reserves | | | 3 100,00 |  |
|  | aan | 789 | Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves |  | 3 100,00 |

Vervolgens wordt de resultaatbestemming geboekt, bijvoorbeeld een toevoeging aan de beschikbare reserves.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 6921 | Toevoeging aan de overige reserves | | | 3 100,00 |  |
|  | aan | 133 | Beschikbare reserves |  | 3 100,00 |

6. Taxshelterattest niet binnen de termijn

Als de investeerder het attest nog niet heeft ontvangen uiterlijk op 31 december van het vierde jaar na de ondertekening, dan wordt de voorlopig vrijgestelde winst aangemerkt als een belastbare winst van het belastbaar tijdperk waarin het attest ten laatste geldig had kunnen zijn afgeleverd.

Op het moment dat men de vrijstelling verliest, doet men de volgende boeking:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 132 | Belastingvrije reserves | | | 3 100,00 |  |
|  | aan | 789 | Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves |  | 3 100,00 |

7. Ontvangst van de (eventueel) door de producent gewaarborgde bedragen

Als de producent aan de investeerder de voltooiing van het werk en de aflevering van het attest heeft gewaarborgd, moet hij aan de investeerder een bedrag betalen wanneer het attest niet wordt verkregen of voor een lager bedrag dan in de raamovereenkomst vermeld stond. Dit bedrag is beperkt tot het maximum van de overeenkomstig artikel 194*ter*, § 11, 1ste lid WIB 92 verschuldigde belastingen en moratoire interesten.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 5500 | Kredietinstellingen – rekening-courant | | | … |  |
|  | aan | 764 | Andere niet-recurrente opbrengsten |  | … |

1328 - Wederopbouwreserve: CBN 2021/12

Door de financiële impact van de coronapandemie werd een nieuwe maatregel op basis van de Wet van 19 november 2020 in het leven geroepen binnen de vennootschapsbelasting. De aan de vennootschapsbelasting onderworpen ondernemingen kunnen hun solvabiliteitspositie geleidelijk herstellen door voor drie belastbare tijdperken een ‘wederopbouwreserve’ aan te leggen op het einde van elk boekjaar dat betrekking heeft op de aanslagjaren 2022, 2023 of 2024.

Belangrijk om te weten is dat enkele vennootschappen uitgesloten zijn van deze maatregel, zoals beleggingsvennootschappen, coöperatieve vennootschapen en vennootschappen die in 2020 een vermindering of verdeling van het eigen vermogen (bijvoorbeeld een uitkering van dividenden of een inkoop van aandelen) hebben verricht.

Deze wederopbouwreserve laat toe om toekomstige winsten vanaf aanslagjaar 2022 vrij te stellen om zo de onderneming, mits ze haar eigen vermogen en haar tewerkstellingspeil behoudt, zo snel mogelijk opnieuw over een eigen vermogen te laten beschikken dat gelijkwaardig is aan dat van vóór het COVID-19-tijdperk.

1. Aan te merken verlies als basis

Het bedrag van de wederopbouwreserve is in principe beperkt tot het bedrijfsverlies van het boekjaar op de afsluitdatum van het boekjaar in 2020, met als maximum 20 miljoen EUR, zoals bepaald in artikel 194quater/1, § 3, eerste lid van het Wetboek van inkomstenbelastingen 1992. Met andere woorden: een onderneming waarvan het bedrijfsresultaat van het betrokken boekjaar niet in verlies is, kan niet genieten van de regeling. Dit wordt weergegeven in de code 9901 in de neergelegde jaarrekening van elke onderneming.

2. Samenstelling

Binnen het maximale bedrag van de vrijstelling zoals hierboven omschreven, kan er elk boekjaar een wederopbouwreserve worden aangelegd, beperkt tot de belastbare gereserveerde winst van het belastbaar tijdperk. Hiermee wordt het gereserveerde resultaat in de aangifte vennootschapsbelasting bedoeld, verminderd met een aantal bestanddelen, zoals sommige meerwaarden op aandelen, een terugneming van waardeverminderingen op aandelen, een definitieve vrijstelling taxshelter en de vrijgestelde gewestelijke premies en kapitaalsubsidies.

De wederopbouwreserve wordt bijgevolg niet als winst aangemerkt en is vrijgesteld indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

* De reserve is en blijft geboekt op één of meer afzonderlijke rekeningen van het passief.
* De reserve dient niet tot grondslag voor de berekening van de jaarlijkse dotatie aan de wettelijke reserve of de dotatie van enige beloning of toekenning.
* Tussen 12 maart 2020 en de laatste dag van het belastbaar tijdperk waarin de wederopbouwreserve wordt genoten, is er geen rechtstreekse deelneming in een vennootschap die is gevestigd in een belastingparadijs en werden geen betalingen gedaan aan dergelijke vennootschappen voor een totaalbedrag van ten minste 100.000 EUR.

3. Terugname van de wederopbouwreserve

Als de vennootschap tijdens de aanslagjaren 2022, 2023 of 2024 de volgende transacties verricht, dan moet (een deel van) de wederopbouwreserve teruggenomen en belast worden:

* een inkoop van eigen aandelen;
* een uitkering van dividend met inbegrip van de uitkering van een liquidatiereserve;
* een kapitaalvermindering, of elke andere vermindering of verdeling van het eigen vermogen.

Ten slotte moet er een terugname van de wederopbouwreserve gebeuren als het bedrag onder de klasse 620 ‘Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen’ lager is dan 85% van het bedrag dat in het vorige belastbaar tijdperk werd aangegeven.

Telkens op jaarlijkse basis moet worden nagegaan of het totaal van de klasse 620 lager is dan de 85%-drempel of lager dan het bedrag van het vorige jaar indien dat lag onder de 85%-drempel, wat een verdere terugname van de wederopbouwreserve veroorzaakt.

Voorbeelden

*Voorbeeld 1*

Een vennootschap heeft in 2019 een bedrag op de post 620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen geboekt ten bedrage van 100.000 EUR. Het boekjaar valt samen met het kalenderjaar. In boekjaar 2021 heeft ze een belastbare gereserveerde winst van het belastbaar tijdperk van 175.000 EUR en legt ze een belastingvrije reserve aan ten belope van haar bedrijfsverlies van boekjaar 2020 van 100.000 EUR (code 9901) in de jaarrekening, met als afsluitdatum 31.12.2021. Het bedrag geboekt op de rekening 620 bedraagt voor datzelfde boekjaar 50.000 EUR. De volgende boeking dient te gebeuren.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 689 | Overboeking naar de belastingvrije reserves | | | 100 000 |  |
|  | aan | 132 | Belastingvrije reserves |  | 100 000 |

De post 620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen bedraagt voor het boekjaar 2022 40.000 EUR. Het bedrag van 40.000 EUR is onder de drempel van 85% van het bedrag van de post 620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen van boekjaar 2019 (42.500 EUR). De wederopbouwreserve moet bijgevolg teruggenomen worden voor 2.500 EUR. Dit geeft de volgende boeking:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 132 | Belastingvrije reserves | | | 2 500 |  |
|  | aan | 789 | Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves |  | 2 500 |

In boekjaar 2023 bedraagt de post 620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen 35.000 EUR. De vennootschap legt geen nieuwe wederopbouwreserve aan, aangezien het maximum in functie van het bedrijfsverlies van boekjaar 2020 al was bereikt. Het belastbare bedrag is dan 40.000 EUR (voorheen de laagste drempel), verminderd met 35 000 EUR (kost van het boekjaar), zodat 5.000 EUR in dit boekjaar moet worden teruggenomen. Dit resulteert in de volgende boeking:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 132 | Belastingvrije reserves | | | 5 000 |  |
|  | aan | 789 | Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves |  | 5 000 |

*Voorbeeld 2*

Een vennootschap heeft in 2019 een bedrag op de post 620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen geboekt ten bedrage van 50.000 EUR. Het boekjaar valt samen met het kalenderjaar. Het bedrijfsverlies van de jaarrekening voor boekjaar 2020 bedraagt 125.000 EUR (code 9901). Het totaal van de rekening 620 is voor dat boekjaar 45.000 EUR. In boekjaar 2021 bedraagt de belastbare gereserveerde winst van het belastbaar tijdperk, vastgesteld vóór de samenstelling van de vrijgestelde wederopbouwreserve, 50.000 EUR.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 689 | Overboeking naar de belastingvrije reserves | | | 50 000 |  |
|  | aan | 132 | Belastingvrije reserves |  | 50 000 |

In boekjaar 2022 bedraagt de belastbare gereserveerde winst van het belastbaar tijdperk, vastgesteld vóór de samenstelling van de vrijgestelde wederopbouwreserve, 90.000 EUR. Het totaal van de post 620 is voor dat boekjaar 40.000 EUR (boven de drempel van 85%). De maximaal bijkomend te treffen wederopbouwreserve bedraagt aldus 75.000 EUR (maximaal 125.000 verlies in 2019 min 50.000 reeds reserveerd).

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 689 | Overboeking naar de belastingvrije reserves | | | 75 000 |  |
|  | aan | 132 | Belastingvrije reserves |  | 75 000 |

In boekjaar 2023 keert de vennootschap een dividend van 30.000 EUR uit aan haar aandeelhouders/vennoten. Ten belope van dit bedrag dient de wederopbouwreserve teruggenomen te worden. Het totaal van de post 620 is voor dat boekjaar nog steeds 40.000 EUR. De vrijgestelde wederopbouwreserve dient teruggenomen te worden voor 30.000 EUR.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 132 | Belastingvrije reserves | | | 30 000 |  |
|  | aan | 789 | Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves |  | 30 000 |

In boekjaar 2024 keert de vennootschap een dividend van 100.000 EUR uit aan haar aandeelhouders/vennoten. De wederopbouwreserve dient teruggenomen te worden voor het overblijvend gedeelte van 95.000 EUR.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 132 | Belastingvrije reserves | | | 95 000 |  |
|  | aan | 789 | Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves |  | 95 000 |

- Boekhoudkundige verwerking van de liquidatiereserve en de afzonderlijke aanslag hierop

De regering heeft een nieuwe regeling ingevoerd waarbij het mogelijk is om slechts een afzonderlijke aanslag van 10% te betalen i.p.v. 30% roerende voorheffing op de liquidatiebonus. Bovendien kunt u ook een dividend uitkeren tegen minder dan 30%. Deze regeling gaat in vanaf aanslagjaar 2015. Bij de begrotingscontrole van eind maart 2015 is echter beslist dat men ook nog een liquidatiereserve kan aanleggen voor de winsten van boekjaar 2012 en boekjaar 2013. Wat zijn de spelregels?

Aanleggen liquidatiereserve

Enkel voor kmo-vennootschappen. U moet enkel een kmo zijn voor het boekjaar waarvoor een liquidatiereserve aangelegd wordt. U mag de volledige boekhoudkundige winst na belasting als liquidatiereserve aanleggen of een deel ervan. Het gaat dus enkel over de winst van het boekjaar zelf. Hierop geldt een zogenaamde afzonderlijke aanslag van 10%, die is samen met de vennootschapsbelasting te betalen.

Uitkeren liquidatiereserve

Bij de liquidatie. Er hoeft geen roerende voorheffing van 30% ingehouden te worden op het deel van de liquidatiebonus dat voortkomt uit de aangelegde liquidatiereserves.

Eerdere uitkering. Als u de aangelegde liquidatiereserve als gewoon dividend laat uitkeren, betaalt u wel roerende voorheffing: 15% als de uitkering gebeurt binnen vijf jaar na de laatste dag van het boekjaar waarvoor de liquidatiereserve is aangelegd; na deze vijf jaar bedraagt de roerende voorheffing slechts 5%.

Boekhoudkundige verwerking

Voorbeeld 1

*Gegevens*

De overgedragen winst is 500. Tijdens het boekjaar (balansdatum 31/12/N) behaalde de vennootschap een winst van 3 000 vóór belastingen (vóór aanleg van de liquidatiereserve en afzonderlijke aanslag van 10%). De belastingen op de winst van het boekjaar worden geraamd op 855.

Er wordt beslist om een liquidatiereserve van 1 500 aan te leggen. Afzonderlijke aanslag hierop van 10% = 150.

De te bestemmen winst bedraagt: 500 + 3 000 - 855 - 150 = 2 495.

De wettelijke reserve is 5% van (3 000 - 855 - 150) = 99,75.

Resterend saldo van 895,25 (2 495 - 1.500 - 99,75) wordt overgedragen naar het volgend boekjaar.

*Inventarisboekingen*

Boeking geraamde belasting

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 6702 | Geraamde belastingen | | | 855,00 |  |
|  | aan | 450 | Geraamd bedrag der belastingschulden |  | 855,00 |

Boeking afzonderlijke aanslag

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 6702 | Geraamde belastingen | | | 150,00 |  |
|  | aan | 450 | Geraamd bedrag der belastingschulden |  | 150,00 |

Boeking liquidatiereserve

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 6921 | Toevoeging aan de overige reserves | | | 1 500,00 |  |
|  | aan | 133 | Beschikbare reserves |  | 1 500,00 |

Boeking overgedragen winst vorig boekjaar

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 14 | Overgedragen winst | | | 500,00 |  |
|  | aan | 790 | Overgedragen winst van het vorige boekjaar |  | 500,00 |

Boeking te bestemmen resultaat na aanleg liquidatiereserve

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 6920 | Toevoeging aan de wettelijke reserve | | | 99,75 |  |
| 693 | Over te dragen winst | | | 895,25 |  |
|  | aan | 130 | Wettelijke reserves |  | 99,75 |
|  |  | 14 | Overgedragen winst |  | 895,25 |

Voorbeeld 2

*Gegevens*

Overgedragen verlies is -500. Tijdens het boekjaar (balansdatum 31/12/N) behaalde de vennootschap een winst van 3 000 vóór belastingen (vóór aanleg van de liquidatiereserve en afzonderlijke aanslag van 10%). De belastingen op de winst van het boekjaar worden geraamd op 855.

Er wordt beslist om een liquidatiereserve aan te leggen voor het volledige bedrag van de te bestemmen winst van het boekjaar. Afzonderlijke aanslag hierop van 10% = 10/110 × (3 000 - 855) = 195.

De te bestemmen winst bedraagt: 3 000 - 855 - 195 - 500 = 1 450.

De wettelijke reserve is 5% van 1 450 = 72,50.

De liquidatiereserve bedraagt aldus 3 000 - 855 - 195 = 1 950.

*Inventarisboekingen*

Boeking geraamde belasting

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 6702 | Geraamde belastingen | | | 855,00 |  |
|  | aan | 450 | Geraamd bedrag der belastingschulden |  | 855,00 |

Boeking afzonderlijke aanslag

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 6702 | Geraamde belastingen | | | 195,00 |  |
|  | aan | 450 | Geraamd bedrag der belastingschulden |  | 195,00 |

Boeking liquidatiereserve

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 6920 | Toevoeging aan de wettelijke reserves | | | 72,50 |  |
| 6921 | Toevoeging aan de overige reserves | | | 1 950,00 |  |
|  | aan | 130 | Wettelijke reserves |  | 72,50 |
|  |  | 133 | Beschikbare reserves |  | 1 950,00 |

Boeking overgedragen verlies vorig boekjaar

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 690 | Overgedragen verlies van het vorige boekjaar | | | 500,00 |  |
|  | aan | 14 | Overgedragen verlies |  | 500,00 |

Boeking te bestemmen resultaat na aanleg liquidatiereserve

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 14 | Overgedragen verlies | | | 500,00 |  |
|  | aan | 793 | Over te dragen verlies |  | 500,00 |

Concreet: Op de komende jaarvergadering kunt u de boekhoudkundige winst na belastingen volledig of deels vastklikken als liquidatiereserve. Uw vennootschap betaalt daarop 10% belasting en bij de uitkering ervan bij de vereffening is er geen roerende voorheffing meer verschuldigd, bij een eerdere uitkering slechts 15% of 5% roerende voorheffing.

132 (vzw) - Andere bestemde fondsen

|  |  |
| --- | --- |
| *Andere bestemde fondsen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het gebruikte bedrag   *>> langs het credit van*rekening 791*Onttrekking aan het overgedragen resultaat* | * Het toegekende bedrag   *>> langs het debet van*rekening 691*Overboeking op de bestemde fondsen* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| De Commissie voor Boekhoudkundige Normen heeft een lang advies (CBN 2011/7) gewijd aan de bestemde fondsen.  Merk op dat de bestemde fondsen moeten worden vermeld in de toelichting bij de jaarrekening. Daarin moeten de waarderingsregels worden vermeld die werden gekozen om het bestemde bedrag te bepalen en de manier waarop de fondsen werden aangelegd. De bestemde fondsen die geen bestemming meer hebben, moeten hetzij worden teruggenomen (via rekening 791), hetzij overgeboekt naar andere fondsen. Een gedeeltelijk gebruik (in het geval van de afschrijving van vaste activa waarvoor een bestemd fonds was aangelegd) moet ook het voorwerp uitmaken van een gedeeltelijke terugname.  De bestemde fondsen mogen eventueel rechtstreeks naar andere bestemde fondsen worden overgeboekt (dus zonder via de rekeningen 69/79 voor resultatenbestemming te worden verwerkt; een aanzuivering van het verliessaldo moet echter wel nog altijd gebeuren via een onttrekking aan de bestemde fondsen, rekening 69/79). | |

133 - Beschikbare reserves

OMSCHRIJVING

Het betreft reserves die voortkomen uit ingehouden winsten. Deze reserves mogen door de onderneming vrij gebruikt worden voor diverse doeleinden.

Onder de beschikbare reserves rangschikt men ook de reserve Overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden. Deze reserve ontstaat niet door de inhouding van winsten maar wel uit de overboeking van herwaarderingsmeerwaarden (rubriek 12) op afschrijfbare materiële activa en dit ten belope van het bedrag van de afschrijvingen op de meerwaarde van deze activa in toepassing van artikel 3:35, § 3 KB/WVV.

CBN-advies

133 Beschikbare reserves

16/06/2010 – CBN-advies 2010/8 – Financiële steunverlening

17/04/2012 – CBN-advies 2012/7 – De boekhoudkundige verwerking van de tax shelter in hoofde van de investeerder (Dit advies vervangt advies 2010/7.)

27/11/2013 – CBN-advies 2013/17 – De boekhoudkundige verwerking met betrekking tot de toepassing van de overgangsregeling zoals vermeld in artikel 537 WIB 92

30/09/2015 – CBN-advies 2015/6 – Boekhoudkundige verwerking van de liquidatiereserve bedoeld in artikel 541 WIB 92 (Programmawet van 10 augustus 2015) en de bijzondere aanslag op deze liquidatiereserve

1330 - Overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden

|  |  |
| --- | --- |
| *Overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De incorporatie in het kapitaal via credit:   *>>*rek. 100*Geplaatst kapitaal* | * De vorming van deze reserves via debet:   *>>*rek. 12*Herwaarderingsmeerwaarden* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Deze rekening wordt specifiek gebruikt voor het boeken van de naar de reserves overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden ingevolge de mogelijkheid die daartoe geschapen is door art. 3:35, § 3 KB/WVV. Hier verwijzen wij ook naar rubriek 12 ﻿Herwaarderingsmeerwaarde﻿. | |

1331 - Beschikbare reserves

|  |  |
| --- | --- |
| *Beschikbare reserves* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De incorporatie in het kapitaal via credit:   *>>*rek. 100*Geplaatst kapitaal*   * De afboeking naar resultatenrekening via credit:   *>>*rek. 792*Onttrekking aan de reserves* | * Vorming van de reserve via debet:   *>>*rek. 692*Toevoeging aan de andere reserves* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |  |
| Het betreft hier alle andere beschikbare reserves die voortkomen uit inhoudingen van de winst. | |

CBN-advies

1331 Beschikbare reserves

30/09/2015 – CBN-advies 2015/6 – Boekhoudkundige verwerking van de liquidatiereserve bedoeld in artikel 541 WIB 92 (Programmawet van 10 augustus 2015) en de bijzondere aanslag op deze liquidatiereserve

21/03/2018 – CBN-advies 2018/01 – Aftrek voor innovatie-inkomsten

1332 - Beschikbare reserves (artikel 541 WIB 92 (31/12/N)

|  |  |
| --- | --- |
| *Beschikbare reserves (artikel 541 WIB 92 (31/12/N)* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| De verdeling van de bijzondere liquidatiereserve | Het bedrag van de bijzondere liquidatiereserve (EEN REKENING PER BOEKJAAR) |

CBN-advies

1332 Beschikbare reserves

30/09/2015 – CBN-advies 2015/6 – Boekhoudkundige verwerking van de liquidatiereserve bedoeld in artikel 541 WIB 92 (Programmawet van 10 augustus 2015) en de bijzondere aanslag op deze liquidatiereserve

21/03/2018 – CBN-advies 2018/01 – Aftrek voor innovatie-inkomsten

13 (vzw) - Bestemde fondsen en andere reserves

Definitie

de bestemde fondsen komen voort van de positieve resultaten die de vereniging/stichting realiseert en waaraan ze een specifieke bestemming geeft: dit komt eigenlijk overeen met de ‘reserves’ die we terugvinden in de boekhouding van de handelsvennootschappen. De wijze van evaluatie van deze fondsen moet vermeld worden in de bijlagen aan de jaarrekening.

Men mag deze fondsen niet verwarren met provisies, die wel gedefinieerde kosten zijn en die overeenstemmen met de werkelijkheid. De provisies zullen geboekt worden wat ook het resultaat is van de vereniging, in tegenstelling tot de reserves die enkel aangelegd kunnen worden bij een positief resultaat.

CBN-advies

13 Bestemde fondsen

06/04/2011 – CBN-advies 2011/7 – Bestemde fondsen

14 - Overgedragen winst / overgedragen verlies (-)

|  |  |
| --- | --- |
| *Overgedragen winst / overgedragen verlies (-)* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| A. In geval van winst   * De afboeking naar resultatenrekening via credit:   *>>*rek. 790*Overgedragen winst vorig boekjaar*  B. In geval van verlies   * De boeking van het over te dragen verlies via credit:   *>>*rek. 793*Over te dragen verlies* | A. In geval van winst   * De boeking van de niet-verdeelde winst via debet:   >> rek. 693*Over te dragen winst*  B. In geval van verlies   * De afboeking naar resultatenrekening via debet:   *>>*rek. 690*Overgedragen verlies van het vorige boekjaar* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Het betreft hier het saldo van het resultaat waarover de aandeelhouders of de eigenaars bij de verdeling van het resultaat geen definitieve beslissing genomen hebben.  Bij winst: werd niet tot uitkering maar ook niet tot reservering van dit saldo beslist; bij verlies: werd niet beslist dit saldo aan te zuiveren door de bestaande reserves of door kapitaalvermindering.  Voor de meeste vennootschapsvormen is de winstuitkering niet toegelaten als daardoor het nettoactief daalt onder de waarde van het onbeschikbaar eigen vermogen.  Nettoactief = kapitaal + uitgiftepremies + herwaarderingsmeerwaarde + reserves + overgedragen winsten of verlies + kapitaalsubsidies – het bedrag van de nog niet afgeschreven oprichtingskosten en kosten voor onderzoek en ontwikkeling.  Onbeschikbaar eigen vermogen = kapitaal + uitgiftepremies + herwaarderingsmeerwaarde + onbeschikbare reserve.  Hoewel dit niet wordt bevestigd door de tekst van het KB van 21 oktober 2018 tot uitvoering van de artikelen III.82 tot en met III.95 van het Wetboek van economisch recht (rekeningenstelsel), noch door het KB/WVV waarin het schema van de jaarrekening is opgenomen, gebruiken de meeste boekhoudingssoftwareprogramma’s verschillende nummers voor de gecumuleerde overgedragen winsten (rekening 140) en voor de gecumuleerde overgedragen verliezen (rekening 141). | |

CBN-advies

14 Overgedragen winst

10/11/2010 – CBN-advies 2010/22 – Boekingswijze van een voorschot op de verdeling van het netto-actief 30/09/2015 – CBN-advies 2015/6 – Boekhoudkundige verwerking van de liquidatiereserve bedoeld in artikel 541 WIB 92 (Programmawet van 10 augustus 2015) en de bijzondere aanslag op deze liquidatiereserve

18/04/2018 – CBN-advies 2018/05 – Rekening 130 – Wettelijke reserve

15 - Kapitaalsubsidies

OMSCHRIJVING

Het betreft kapitaalsubsidies die van overheidswege werden verkregen met het oog op investeringen in vaste activa. Typische voorbeelden hiervan zijn de expansiewetgeving en de wet tot Economische Heroriëntering van 4 augustus 1978.

Het begrip kapitaalsubsidie mag echter niet worden beperkt tot het domein van de economische expansiewetgeving. Als kapitaalsubsidie worden eveneens beschouwd alle subsidies toegekend door de overheid, die rechtstreeks verbonden zijn met investeringen bestemd om het bedrijf van de onderneming van nut te zijn. Uitgesloten zijn echter de rentesubsidies die werden ontvangen voor de ﬁnanciering van deze investeringen en de exploitatiesubsidies (zoals arbeidsplaatspremies).

* Financiële tegemoetkoming door de Rijksdienst voor Arbeidsvoorziening (RVA) bij de opleiding van het personeel kan eveneens als kapitaalsubsidie beschouwd worden en als dusdanig geboekt als de opleidingskosten worden geactiveerd teneinde ze over enkele jaren te spreiden en klaarblijkelijk deel uitmaken van de investering.
* Premies toegekend door het Fonds voor de humanisering van de arbeidsvoorwaarden ter verbetering van de arbeidsomstandigheden, de arbeidsinhoud en de organisatie van het arbeidsproces kunnen eveneens in bepaalde gevallen als een kapitaalsubsidie worden beschouwd en als dusdanig geboekt.

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen heeft een zeer lang technisch advies gepubliceerd (moeilijk samen te vatten in enkele regels) met nummer CBN-2009/3 over de boekhoudkundige verwerking van kapitaalsubsidies, waarvan het toekennen en/of het uitbetalen over meerdere jaren gespreid worden. Er wordt dan ook naar dit advies verwezen voor de praktische toepassing ervan (zie [http://www.cnc-cbn.be](http://www.cnc-cbn.be/)).

BESPREKING

1. Waardering

* De kapitaalsubsidies worden gewaardeerd tegen nominale waarde na aftrek van de uitgestelde belasting.
* De kapitaalsubsidies worden geboekt op het ogenblik waarop het recht op de kapitaalsubsidie vaststaat (dus niet noodzakelijk op het moment van de ontvangst).
* De kapitaalsubsidies worden geleidelijk afgeboekt volgens hetzelfde ritme als de afschrijvingen op de desbetreffende vaste activa.

Als een gedeelte van de investering niet wordt afgeschreven (bv. terreinen) zal ook dat gedeelte van de kapitaalsubsidie niet afgeboekt worden.

* De afboeking van de kapitaalsubsidie gebeurt via de rekening 753 Kapitaal- en interestsubsidie, een onderrekening van rubriek IV C ‘Andere financiële opbrengsten’.
* Een onderneming die een versneld afschrijvingsplan zou toepassen voor haar vaste activa zal ook de kapitaalsubsidie volgens dit versnelde ritme in resultaat moeten opnemen. Het is in dit geval niet toegelaten om de kapitaalsubsidies over een langere periode te spreiden (bv. door het toepassen van een lineair ritme).
* Bij buitengebruikstelling of realisatie van het vast actief waarvoor een kapitaalsubsidie werd toegekend, moet het saldo van de kapitaalsubsidie worden afgeboekt.
* Voor de toegekende kapitaalsubsidies die geen betrekking hebben op vaste activa, wordt de rubriek ‘IV Kapitaalsubsidies’ niet gebruikt, maar worden de ontvangen bedragen rechtstreeks geboekt in de rubriek ID ‘Andere bedrijfsopbrengsten’ (rekening 740 Bedrijfssubsidies en compenserende bedragen) of in de rubriek IV C Andere ﬁnanciële opbrengsten rekening 753 Kapitaal en interestsubsidies.
* Als een kapitaalsubsidie werd toegekend nadat de investering al werd uitgevoerd, moet de subsidie in verhouding tot de in de voorgaande jaren geboekte afschrijvingen in resultaat (rekening 753 Kapitaal en winstsubsidies) worden genomen.
* Als de toekenning van een kapitaalsubsidie gebonden is aan bepaalde voorwaarden (bv. een aantal arbeidsplaatsen – opschortende voorwaarde) is het recht op de subsidie een feitelijke aangelegenheid die voor ieder geval afzonderlijk beoordeeld moet worden.

2. Bijzonderheden

Dikwijls worden de kosten voor onderzoek en ontwikkeling gesubsidieerd door de overheid bv. Instituut tot Aanmoediging van het Wetenschappelijk Onderzoek in Nijverheid en Landbouw (IWONL), door de staat of d.m.v. een onderzoeksovereenkomst.

De boeking van de subsidies loopt parallel met de boeking van de kosten of goederen waarvoor de subsidie werd toegekend.

Als de subsidie geheel of gedeeltelijk moet worden terugbetaald (bv. bij het behalen van een bepaalde omzet of winst), wordt dit vermeld in de toelichting.

Als aan de opschortende voorwaarde is voldaan, wordt een schuld opgenomen in de jaarrekening.

3. Toelichting

Toelichting XIII.A. Andere financiële opbrengsten

Door de overheid toegekende subsidies aangerekend op het resultaat:

* kapitaalsubsidies
* rentesubsidies

CBN-advies

15 Kapitaalsubsidies

20/02/2013 – CBN-advies 2013/2 – Het gebruik van de rekening 15 Kapitaalsubsidies door grote en zeer grote verenigingen en stichtingen

23/10/2013 – CBN-advies 2013/14 – De boekhoudkundige verwerking van de uitgestelde belastingen bij gerealiseerde meerwaarden waarvoor de uitgestelde belastingregeling geldt en bij kapitaalsubsidies

12/03/14 – CBN-advies 2014/2 (addendum aan advies 2011/13) – De boekhoudkundige verwerking van ontvangen overheidssteun in de vorm van een terugvorderbaar voorschot

09/09/2015 – CBN-advies 2015/7 – Boekhoudkundige verwerking van de tax shelter in hoofde van de productievennootschap (raamovereenkomsten getekend vanaf 1 januari 2015)

13/12/2017 – CBN-advies 2017/18 – Afschrijving van materiële vaste activa in aanbouw en vooruitbetalingen – Inresultaatname van kapitaalsubsidies

150 - Verkregen kapitaalsubsidies

|  |  |
| --- | --- |
| *Verkregen kapitaalsubsidies* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking wanneer subsidies volledig in resultaten opgenomen zijn via:   *>>*rek. 159*In het resultaat opgenomen kapitaalsubsidies*  *>>*rek. 7530*Kapitaal- en interestsubsidies* | * De verkrijging van de subsidies via:   *>>*rek. 414*Te innen opbrengsten*  *>>*rek. 416*Diverse vorderingen* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Het volledige bedrag van de verleende subsidie blijft op het credit van deze rekening staan tot zij volledig in het resultaat opgenomen is, d.w.z. tot het debet van de rekening 159 In de resultaten opgenomen subsidies in kapitaal gelijk is aan het credit van de rekening 150. | |

CBN-advies

150 Verkregen kapitaalsubsidies

10/02/2010 – CBN-advies 2010/2 – De boekhoudkundige verwerking van het stelsel tot gedeeltelijke vrijstelling van betaling van de bedrijfsvoorheffing, zoals geregeld door artikel 275/3 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 – Update Advies van 10 februari 2010

12/03/2014 – CBN-advies 2014/2 – De boekhoudkundige verwerking van ontvangen overheidssteun in de vorm van een terugvorderbaar voorschot

13/12/2017 – CBN-advies 2017/18 – Afschrijving van materiële vaste activa in aanbouw en vooruitbetalingen – Inresultaatname van kapitaalsubsidies

151 (vzw) - Kapitaalsubsidies ontvangen in contanten

|  |  |
| --- | --- |
| *Kapitaalsubsidies ontvangen in contanten* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het afgeschreven bedrag   *>> langs het credit van de rekening 733 Subsidies*  *(in een subrekening: Kapitaal- en interestsubsidies).* | * Het ontvangen bedrag   *>> langs het debet van een rekening van klasse 5 Geldbeleggingen en liquide middelen* |

CBN-advies

151 Kapitaalsubsidies ontvangen in contanten

10/02/2010 – CBN-advies 2010/2 – De boekhoudkundige verwerking van het stelsel tot gedeeltelijke vrijstelling van betaling van de bedrijfsvoorheffing, zoals geregeld door artikel 275/3 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 – Update Advies van 10 februari 2010

10/11/2010 – CBN-advies 2010/16 – Boekhoudkundige verwerking van subsidies, schenkingen en legaten, toegekend in contanten, in de jaarrekening van begunstigde grote en zeer grote verenigingen en stichtingen

09/03/2016 – CBN-advies 2016/2 – Boekhoudkundige verwerking van ontvangen subsidies voor de aankoop van activa die worden ter beschikking gesteld

13/04/2016 – CBN-advies 2016/4 – Verenigingen en stichtingen: boekhoudkundige verwerking van meerjarige toekenningen bij grote en zeer grote verenigingen en stichtingen

13/12/2017 – CBN-advies 2017/18 – Afschrijving van materiële vaste activa in aanbouw en vooruitbetalingen – Inresultaatname van kapitaalsubsidies

152 (vzw) - Kapitaalsubsidies ontvangen in natura

|  |  |
| --- | --- |
| *Kapitaalsubsidies ontvangen in natura* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het afgeschreven bedrag   *>> langs het credit van rekening 733 Subsidies (in een subrekening: Kapitaal- en interestsubsidies)*  De afschrijving gebeurt tegen hetzelfde ritme als het overeenstemmend onroerend goed. De waardering gebeurt aan marktwaarde of de vermoedelijke waarde. | * De waarde van het ontvangen onroerend goed   *>> langs het debet van een rekening klasse 2 Onroerende vaste activa of via een andere klasse afhankelijk van het verkregen goed*  De waardering gebeurt tegen marktwaarde of de waarschijnlijke realisatiewaarde. Dit omvat tevens, indien van toepassing, het werk van vrijwilligers als het onroerend goed op die manier inkomsten genereert voor de vereniging/stichting. |

CBN-advies

152 Kapitaalsubsidies ontvangen in natura

10/11/2010 – CBN-advies 2010/17 – Boekhoudkundige verwerking van subsidies, schenkingen en legaten in natura in de jaarrekening van begunstigde grote en zeer grote verenigingen en stichtingen

13/12/2017 – CBN-advies 2017/18 – Afschrijving van materiële vaste activa in aanbouw en vooruitbetalingen – Inresultaatname van kapitaalsubsidies

159 - In het resultaat opgenomen kapitaalsubsidies

|  |  |
| --- | --- |
| *In het resultaat opgenomen kapitaalsubsidies* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het gedeelte van de subsidie dat jaarlijks in het resultaat opgenomen wordt via credit:   *>>*rek. 7530*Kapitaal- en interestsubsidies voor het jaarlijks afgeschreven gedeelte*  *>>*rek. 769*Andere niet-recurrente opbrengsten voor het gedeelte van de verkregen subsidie dat betrekking heeft op al afgeschreven gesubsidieerde investeringen* | * De afboeking wanneer de subsidie volledig in het resultaat opgenomen is via:   *>>*rek. 150*Verkregen kapitaalsubsidies* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Het bedrag te boeken op het debet van deze rekening op het einde van elk boekjaar is gelijk aan:   * het bedrag van de jaarlijkse afschrijving van de afschrijfbare vastliggende middelen verkregen bij middel van deze subsidies; * het bedrag vastgesteld in functie van het aantal jaren gedurende welke niet-afschrijfbare vastliggende middelen verkregen bij middel van deze subsidies niet realiseerbaar zijn volgens het contract of bij gebrek aan een clausule betreffende het aantal jaren van een som gelijk aan x% van het totale bedrag van de subsidies. | |

CBN-advies

152 Kapitaalsubsidies ontvangen in natura

13/12/2017 – CBN-advies 2017/18 – Afschrijving van materiële vaste activa in aanbouw en vooruitbetalingen – Inresultaatname van kapitaalsubsidies

15 (vzw) - Kapitaalsubsidies

DEFINITIE

Het betreft subsidies in contanten of in kapitaal: ze zijn bestemd om onroerende goederen aan te schaffen (subsidies in contanten) of om duurzaam de activiteit van de vereniging/stichting te ondersteunen (subsidies in contanten of in kapitaal). Volgens art. 3:171 KB/WVV zijn de kapitaalsubsidies alleen die die van overheidswege komen. In de praktijk (erkend door de CBN in vorige commentaren en adviezen) mogen deze subsidies afkomstig zijn van Belgische overheidsinstanties (federaal, regionaal, gemeenschappen enz.) en supranationale overheidsinstanties (Europese Unie enz.), maar ook van andere instellingen (zijnde andere niet-commerciële verenigingen, ondernemingen enz.) of zelfs van particulieren. De tekst van het KB/WVV schijnt zeer restrictief te zijn en niet in overeenstemming met de werkelijkheid van de non-profitsector en het getrouw beeld van de jaarrekening.

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen heeft verscheidene lange adviezen (CBN 2010/16, 2010/17 en 2010/18 van 10 november 2010) gepubliceerd over subsidies en schenkingen, zowel vanuit het oogpunt van de begunstigde als van de verstrekkende vereniging of stichting.

Het CBN-advies 2011/13 (4 mei 2011) handelt over overheidssubsidies.

Het CBN-advies 2014/2 (12 maart 2014) geeft een beter beeld van de boekhoudkundige verwerking van ontvangen overheidssteun in de vorm van een terugvorderbaar voorschot.

CBN-advies

15 Kapitaalsubsidies

04/05/2011 – CBN-advies 2011/13 – Overheidssubsidies

12/03/2014 – CBN-advies 2014/2 – De boekhoudkundige verwerking van ontvangen overheidssteun in de vorm van een terugvorderbaar voorschot

13/12/2017 – CBN-advies 2017/18 – Afschrijving van materiële vaste activa in aanbouw en vooruitbetalingen – Inresultaatname van kapitaalsubsidies

16 - Voorzieningen en uitgestelde belastingen

de voorzieningen voor risico’s en uitgestelde belastingen bestaan uit:

* de voorzieningen voor risico’s en kosten,
* de voorzieningen voor uitgestelde belastingen.

OMSCHRIJVING

A. Voorzieningen voor risico’s en kosten

Voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen en kosten te dekken die op balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, maar waarvan het bedrag niet vaststaat. Zij mogen niet gebruikt worden voor waardecorrecties op activa (art. 50).

Voorzieningen voor risico’s en kosten zijn geen ‘schulden’. Een schuld is een vaststaande verplichting die in de loop van het boekjaar is ontstaan met een nauwkeurig omschreven doel en bedrag.

Er moet rekening gehouden worden met alle voorzienbare risico’s, zelfs als die slechts bekend zijn tussen balansdatum en het ogenblik waarop de jaarrekening door het beheersorgaan van de onderneming opgesteld wordt (art. 33).

Als, bij gebrek aan objectieve beoordelingscriteria, de waardering van de voorzienbare risico’s, mogelijke verliezen en ontwaardingen onvermijdelijk aleatoir is, wordt hiervan melding gemaakt in de toelichting, wanneer de betrokken bedragen belangrijk kunnen zijn (art. 33).

De volgende voorzieningen moeten onder meer gevormd worden:

a. De verplichtingen die op de onderneming rusten inzake:

* rust- en overlevingspensioenen;
* brugpensioenen, andere gelijkaardige pensioenen of verplichtingen.

b. Voorzieningen inzake belastingverplichtingen die kunnen voortvloeien uit een wijziging in de belastbare basis of in de berekening van de verschuldigde belasting.

c. Kosten van grote herstellings- en onderhoudswerken.

d. Verlies- en kostenrisico’s die voortvloeien uit:

* persoonlijke of zakelijke zekerheden verstrekt tot waarborg van schulden of verbintenissen van derden;
* verbintenissen tot aan- of verkoop van vaste activa;
* de uitvoering van gedane of ontvangen bestellingen;
* termijnposities of overeenkomsten in deviezen;
* termijnposities of overeenkomsten op goederen;
* technische waarborgen verbonden aan al door de onderneming verrichte verkopen of diensten;
* hangende geschillen.

Het KB van 30/01/2001 ter uitvoering van het Wetboek van vennootschappen vermeldt nog de volgende omstandigheden waar voorzieningen moeten worden aangelegd:

* goederen die verkregen werden tegen betaling van een lijfrente (art. 62);
* de kosten die verbonden zijn aan de beëindiging van de bedrijfsactiviteit, inzonderheid voor de aan het personeel uit te keren vergoedingen;
* voor ondernemingen of bedrijfsonderdelen die hun activiteiten stopzetten of als er niet langer kan worden van uitgegaan dat de activiteiten voortgezet zullen kunnen worden (art. 28 § 2).

Een nieuwe voorziening in een boekjaar dat ten vroegste op 1 januari 2018 start, is nog slechts vrijgesteld als die voorziening is aangelegd op basis van een contractuele, wettelijke of reglementaire verplichting, zoals een garantieverplichting en een voorziening voor de vergoeding van een verzekerd schadegeval ten belope van de kosten van herstel. Een voorziening voor grote onderhouds- en herstellingswerken aan gebouwen komt niet meer in aanmerking, aangezien dergelijke kosten op vrijwillige basis gedaan worden en niet op basis van een contractuele of wettelijke verplichting. De nieuwe regeling geldt niet voor de oude voorzieningen die zijn aangelegd in boekjaren die zijn gestart vóór 1 januari 2018. Houd er echter rekening mee dat in dat geval de terugname altijd belast zal worden tegen het tarief van het moment van het aanleggen van de voorziening, dus tegen 33,99%. De wetgever heeft op die manier uitgesloten dat uw vennootschap profijt zou kunnen trekken van het thans geldende lagere tarief in de vennootschapsbelasting.

CBN-advies

16 Voorzieningen en uitgestelde belastingen

12/09/2018 – CBN-advies 2018/25 – Voorzieningen

B. Uitgestelde belastingen

De passiefpost ‘VII B Uitgestelde belastingen’ omvat:

a) de naar latere boekjaren uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies die van overheidswege werden verkregen voor investeringen in vaste activa; dit heeft enkel betrekking op de subsidies die onder de belastbare grondslag vallen: de wet van 23/12/2005 voerde vanaf het belastingjaar 2007 een belastingvrijstelling in voor bepaalde gewestelijke subsidies aan vennootschappen (artikel 193bis van het WIB 1992);

b) de naar latere boekjaren uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op immateriële en materiële vaste activa en op effecten die zijn uitgegeven door de Belgische openbare sector ingeval de belasting op deze meerwaarden is uitgesteld;

c) de naar latere boekjaren uitgestelde buitenlandse belastingen van dezelfde aard als de sub a) en b) bedoelde belastingen.

De volgende rubrieken werden in het rekeningstelsel voorzien:

|  |  |
| --- | --- |
| 1680 | Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies |
| 1681 | Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op immateriële vaste activa |
| 1682 | Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op materiële vaste activa |
| 1687 | Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op effecten die zijn uitgegeven door de Belgische openbare sector |
| 1688 | Buitenlandse uitgestelde belastingen |

*Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies*

De kapitaalsubsidies verkregen voor afschrijfbare vaste activa ondergaan een stelsel van gespreide belasting naarmate de subsidies vrijvallen via de resultatenrekening, pro rata de afschrijvingen van de vaste activa waarvoor zij werden verkregen.

De van overheidswege verkregen kapitaalsubsidies voor afschrijfbare vaste activa worden derhalve uitgesplitst in:

* enerzijds, de post ‘kapitaalsubsidies’ (na aftrek van de uitgestelde belasting) die behoort tot het eigen vermogen, en,
* anderzijds, de post ‘uitgestelde belastingen’ die behoort tot de rubriek van de ‘voorzieningen’.

De uitgestelde belastingen worden geleidelijk afgeboekt via overboeking naar de post van de resultatenrekening ‘Onttrekking aan de uitgestelde belastingen’ gelijkmatig met de afboeking van de kapitaalsubsidies waarop zij betrekking hebben.

De nieuwe reglementering geldt voor kapitaalsubsidies en uitgestelde belastingen daarop, die op 31 december 1991 aan de passiefzijde van de jaarrekening voorkomen.

*Voorbeeld*

Een onderneming krijgt een kapitaalsubsidie van 25,00 EUR. De uitgestelde belasting op de kapitaalsubsidie (tegen een belastingtarief van 29,58%) bedraagt 7,40. Bij toekenning van de subsidie wordt derhalve geboekt:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 416 | Te ontvangen subsidies | | | 25,00 |  |
|  | aan | 15 | Kapitaalsubsidies |  | 17,60 |
|  |  | 1680 | Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies |  | 7,40 |

De afboeking jaarlijks, als de subsidie werd verkregen voor een nieuwe investering die op 10 jaar afgeschreven wordt, is als volgt:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 15 | Kapitaalsubsidies | | | 1,76 |  |
|  | aan | 753 | Kapitaal en interestsubsidies |  | 1,76 |
| 1680 | Uitgestelde belastingen | | | 0,74 |  |
|  | aan | 780 | Onttrekking aan de uitgestelde belastingen |  | 0,74 |

*Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden*

Vanaf 1 januari 1990 worden van onmiddellijke taxatie vrijgesteld, de meerwaarden verwezenlijkt bij verkoop van immateriële of materiële vaste activa, die meer dan vijf jaar in de onderneming belegd waren. Zij kunnen genieten van het stelsel van gespreide taxatie als:

* de meerwaarde wordt overgeboekt op een afzonderlijke passiefrekening (overboeking naar belastingvrije reserve – rekening nr. 132);
* de verkoopprijs binnen een termijn van drie jaar (inbegrepen het boekjaar waarin de verkoop plaatsvond) wederbelegd wordt in België in afschrijfbare materiële of immateriële vaste activa. Enkel bij realisatie en niet bij gedwongen meerwaarde.

Naarmate evenwel wordt afgeschreven op de goederen die als wederbelegging werden aangeschaft, wordt de oorspronkelijk vrijgestelde meerwaarde belast met een bedrag gelijk aan:

Voortaan zullen de uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden die ‘genieten’ van een gespreide taxatie eveneens geboekt worden.

De meerwaarde wordt derhalve uitgesplitst in:

* enerzijds, de post ‘belastingvrije reserve’ die behoort tot het eigen vermogen, na aftrek van de uitgestelde belastingen daarop en,
* anderzijds, de post ‘uitgestelde belastingen’ die behoort tot de ‘voorzieningen’.

De uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden worden geleidelijk afgeboekt via overboeking naar de post ‘Onttrekking aan de uitgestelde belastingen’ van de resultatenrekening, gelijkmatig met de opneming van de betrokken meerwaarde in het belastbaar resultaat.

De nieuwe reglementering is verplicht van toepassing op meerwaarden waarvoor de regeling van uitgestelde belastingen geldt en die gerealiseerd worden na 31 december 1991. Ze mag worden toegepast op meerwaarden gerealiseerd voor 31 december 1991. In dit geval wordt een rechtstreekse overboeking van belastingvrije reserve naar uitgestelde belastingen toegelaten.

*Voorbeeld*

Een onderneming verkoopt een gebouw met boekwaarde 250,00 voor een prijs van 275,00. Er zal wederbelegd worden in een actief dat lineair op 10 jaar wordt afgeschreven. De meerwaarde van 25,00 wordt overgeboekt naar belastingvrije reserves en uitgestelde belastingen als volgt:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 689 | Overboeking naar de belastingvrije reserve | | | 17,60 |  |
| 680 | Overboeking naar de uitgestelde belastingen | | | 7,40 |  |
|  | aan | 132 | Belastingvrije reserves |  | 17,60 |
|  |  | 1682 | Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op materiële vaste activa |  | 7,40 |

Vervolgens zal jaarlijks zowel een gedeelte van de belastingvrije reserve als de daarop betrekking hebbende uitgestelde belasting vrijvallen via de resultatenrekening als volgt (lineair over 10 jaar in ons voorbeeld):

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 132 | Belastingvrije reserve | | | 1,65 |  |
| 1682 | Uitgestelde belastingen | | | 0,85 |  |
|  | aan | 789 | Onttrekking aan de belastingvrije reserve |  | 1,65 |
|  |  | 780 | Onttrekking aan de uitgestelde belastingen |  | 0,85 |

BESPREKING

A. Voorzieningen voor risico’s en kosten

1. Waardering

De voorzieningen voor risico’s en kosten moeten voldoen aan de eisen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw. Zij moeten stelselmatig gevormd worden. Zij worden opgenomen tegen nominale waarde (eventueel geactualiseerde nominale waarde).

Een nieuwe voorziening in een boekjaar dat ten vroegste op 1 januari 2018 start, is nog slechts vrijgesteld als die voorziening is aangelegd op basis van een contractuele, wettelijke of reglementaire verplichting, zoals een garantieverplichting en een voorziening voor de vergoeding van een verzekerd schadegeval ten belope van de kosten van herstel. Een voorziening voor grote onderhouds- en herstellingswerken aan gebouwen komt niet meer in aanmerking, aangezien dergelijke kosten op vrijwillige basis gedaan worden en niet op basis van een contractuele of wettelijke verplichting. De nieuwe regeling geldt niet voor de oude voorzieningen die zijn aangelegd in boekjaren die zijn gestart vóór 1 januari 2018. Houd er echter rekening mee dat in dat geval de terugname altijd belast zal worden tegen het tarief van het moment van het aanleggen van de voorziening, dus tegen 33,99%. De wetgever heeft op die manier uitgesloten dat uw vennootschap profijt zou kunnen trekken van het thans geldende lagere tarief in de vennootschapsbelasting.

2. Bijzonderheden

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen heeft verschillende adviezen uitgebracht m.b.t. voorzieningen voor risico’s en kosten.

*Voorzieningen voor grote herstellings- of onderhoudswerken*

Voorzieningen voor grote herstellingen moeten beantwoorden aan kosten of ontwaardingen die in de loop van het boekjaar of tijdens voorgaande boekjaren zijn ontstaan (cf. criteria art. 19 KB).

*Voorzieningen voor prijsschommelingen – Voorzieningen met een algemeen karakter*

Op voorraden worden aanvullende waardeverminderingen geboekt om rekening te houden hetzij met de evolutie van hun realisatie- of marktwaarde, hetzij met de risico’s die inherent zijn aan de aard van de producten of aan de uitgeoefende activiteit.

Dezelfde criteria gelden ook voor aankoopverplichtingen op termijn.

CBN-advies

12/09/2018 – CBN-advies 2018/25 – Voorzieningen

Waardeverminderingen kunnen slechts toegepast worden of een voorziening voor schommelingen kan slechts aangelegd worden m.b.t. voorraden waarvoor de onderneming het risico draagt als gevolg van een contante aankoop of van een aankoop op termijn.

Deze waardeverminderingen en voorzieningen mogen niet gehandhaafd worden als ze op het einde van het boekjaar volgens een actuele beoordeling niet meer nodig zijn. De onzekerheden betreffende de algemene voorwaarden waaronder de onderneming haar activiteit zal uitoefenen tijdens het volgende boekjaar zijn geen risico’s waarvoor een voorziening voor risico’s en lasten aangelegd kan worden.

*Commentaar:* Er moet een verband bestaan tussen de minderwaarde en de te voorziene risico’s op voorraden of aankoopverplichtingen op balansdatum (ook rekening gehouden met de feiten die pas na balansdatum maar voor het afsluiten van de jaarrekening bekend zijn).

*Verplichtingen voortvloeiend uit pensioenverplichtingen*

Het stelsel van conventioneel brugpensioen brengt voor de werkgever de verplichting mee een bijkomende vergoeding te betalen aan de +60-jarigen tot de wettelijke pensioenleeftijd. Zij leveren geen arbeidsprestaties meer en daardoor betekent het toekennen van brugpensioenen een kost die tijdens het boekjaar is ontstaan. Voor de toekomstige betalingen moet een passende voorziening aangelegd worden ten laste van de resultatenrekening. De raming van deze schuld kan in concreto wel voor enkele moeilijkheden zorgen.

*Commentaar:* De lasten die voortvloeien uit de toekenning van brugpensioenen komen eventueel in aanmerking om op het actief te worden geboekt als ‘herstructureringskosten’.

*Verplichtingen voortvloeiend uit brugpensioen*

In dit advies preciseert de Commissie dat de datum waarop de voorziening gevormd moet worden, het tijdstip is waarop het ontslag van de werknemer(s) wordt betekend. Dan ontstaat immers voor de onderneming de verplichting tot het betalen van een brugpensioenvergoeding.

*Voorzieningen voor schulden t.o.v. het personeel bij de sluiting van de onderneming*

Het algemeen beginsel inzake boeking van voorzieningen heeft tot doel de naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of lasten te dekken, die op balansdatum als waarschijnlijk moeten worden beschouwd dan wel vaststaan, maar waarvan de omvang slechts kan worden geraamd.

Een onderscheid moet gemaakt worden:

* naargelang al een beslissing tot stopzetting werd genomen of nakend is. De boeking van een voorziening onder meer voor de sociale schulden is verplicht. In dit geval zal ook (meestal) de waardering van activa en passiva in de jaarrekening aangepast moeten worden aangezien de waardering op basis van het ‘going-concern’-beginsel niet meer geldig is.
* gaat het integendeel om een loutere mogelijkheid, die door geen enkel objectief gegeven waarschijnlijk wordt gemaakt, dan is het boeken van zo’n voorziening niet toegelaten. Aan algemene risico’s kan slechts worden tegemoetgekomen door de vorming van reserves (via de verwerking van resultaten).

*Waarborgen verbonden aan de verkoop van goederen of het leveren van diensten*

Deze waarborgen vormen onbetwistbare verbintenissen. Derhalve moeten voorzieningen gevormd worden ter dekking van kosten die inherent zijn aan de waarborgen verbonden aan de door de onderneming uitgevoerde verkopen. Derhalve moet de resultatenrekening van het boekjaar waarin de opbrengst van de verkoop geboekt wordt gelijktijdig de daarmee gepaard gaande kosten en dus ook de kosten van de waarborg ten laste nemen.

*Risico’s en verliezen waarvan de waardering aleatoir is*

Art. 50 van het KB van 30/01/2001 ter uitvoering van het Wetboek van vennootschappen bepaalt dat voorzieningen voor risico’s en kosten naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten beogen te dekken die op balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, maar waarvan het bedrag niet vaststaat: m.a.w. waarvan de omvang onzeker en slechts door schatting bepaalbaar is. Anderzijds bepaalt art. 33 dat in de gevallen waarin de waardering van de voorzienbare risico’s, mogelijke verliezen en ontwaardingen onvermijdelijk aleatoir is, hiervan melding gemaakt wordt in de toelichting.

Moet er in dergelijke gevallen niettemin een voorziening worden aangelegd? Of heeft het aleatoire karakter tot gevolg dat de onderneming vrijgesteld wordt van het vormen van een voorziening?

De Commissie oordeelt dat de laatste interpretatie aangenomen moet worden (geen voorziening, wel toelichting) als de onzekere omvang volstrekt onbepaalbaar is bij gebrek aan objectieve beoordelingscriteria. Voor de vorming van een voorziening is een redelijke schatting van de omvang vereist.

Daarentegen moet wel een voorziening gevormd worden, tenminste voor het kleinst geschatte bedrag, in het geval dat de waardering van een bepaald risico een reeks even aanvaardbare bedragen oplevert.

Ten slotte stelt de Commissie de ondernemingen gerust dat de vorming van voorzieningen nooit de erkenning inhoudt van de gegrondheid van de tegen haar ingestelde rechtsvorderingen.

*Boekhoudkundige verwerking van de voorzieningen voor risico’s en kosten*

Volgens de Commissie moet de wijziging van het ene boekjaar naar het andere van de passiefpost ‘Voorzieningen voor risico’s en kosten’ overeenstemmen met de algebraïsche som van de verschillende desbetreffende rubrieken uit de resultatenrekening: toevoegingen, bestedingen en terugnemingen.

Op deze regel zijn een aantal uitzonderingen, nl.:

* voorzieningen met financieel karakter (de financiële resultaten voorzien niet in een aparte rubriek);
* gevormde fiscale voorzieningen en hun terugnemingen (samengevoegd met de andere bestanddelen van belastingen op het resultaat);
* de boekhoudkundige verwerking van de lijfrente.

Bij deze uitzonderingen is het aangewezen een passende informatie te geven in de toelichting teneinde de overeenstemming tussen balansposten en resultatenrekening mogelijk te maken.

*Vaststelling van het bedrag van een voorziening voor pensioenen of brugpensioenen*

Het bedrag van de nodige voorziening moet rekening houden met het sterfterisico enerzijds, en met de factor rente anderzijds. Deze rentefaktor wordt gebruikt om de toekomstige betalingen (op meer dan één jaar) te actualiseren teneinde de te vormen voorziening te bepalen.

*Boekhoudkundige verwerking van voorzieningen voor niet-recurrente risico’s en kosten*

Het algemeen rekeningenstelsel voorziet niet expliciet in een rekening Besteding m.b.t. voorzieningen voor niet-recurrente risico’s en kosten. Derhalve adviseert de Commissie de besteding via de niet-recurrente resultaten te verwerken, tenzij zij specifiek bedrijfskosten of financiële kosten uitmaken, door creditering van rekening 662 Voorzieningen voor niet-recurrente risico’s en kosten – toevoeging en niet door creditering van een opbrengstenrekening zoals dat voor rekening 762 voor de terugneming het geval is.

*Opbrengsten waarover betwisting bestaat*

Als de inning van een opbrengst, die betrekking heeft op het boekjaar of voorgaande boekjaren (cf. artikel 33 KB) onzeker blijft, heeft de onderneming de volgende keuze:

* ofwel de opbrengst niet in resultaat nemen zolang de effectieve inning onzeker blijft;
* ofwel de opbrengst in resultaat boeken maar voor de onzekerheid een waardevermindering op de vordering boeken of in voorkomend geval een voorziening voor risico’s en kosten aanleggen.

Geïnde maar betwiste opbrengsten moeten als resultaat geboekt worden. Voor het risico van het hangend geschil wordt een passende voorziening gevormd. M.a.w. de betwiste opbrengst kan niet uit voorzorg rechtstreeks als opvraagbaar passief geboekt worden. Het instellen en het verloop van een gerechtelijke procedure is een element van appreciatie bij het inschatten van het risico maar niet doorslaggevend voor de vorming van een voorziening.

B. Uitgestelde belastingen

*Waarderingsgrondslagen*

De uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies en gerealiseerde meerwaarden worden oorspronkelijk gewaardeerd tegen het normale bedrag van de belasting die erop zou zijn geheven als die subsidies en meerwaarden zouden zijn belast ten laste van het boekjaar waarin zij werden geboekt. Zij worden evenwel gewaardeerd na aftrek van de weerslag van de belastingverminderingen en vrijstellingen waarvan op het ogenblik dat deze subsidies en meerwaarden worden geboekt kan worden vermoed dat zij, in een nabije toekomst, zullen leiden tot een lagere belasting op deze subsidies en meerwaarden.

De uitgestelde belastingen op ontvangen kapitaalsubsidies worden geleidelijk afgeboekt via overboeking naar de post ‘Onttrekkingen aan de uitgestelde belastingen’ van de resultatenrekening, gelijkmatig met de afboeking van de kapitaalsubsidies in passiefpost VI waarop zij betrekking hebben.

De uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden worden geleidelijk afgeboekt via overboeking naar de post ‘Onttrekkingen aan de uitgestelde belastingen’ van de resultatenrekening, gelijkmatig met de opneming van de betrokken meerwaarden in het belastbaar resultaat.

Het bedrag van de uitgestelde belastingen mag slechts worden aangepast in zover (behoudens voorgaande) ingevolge een wijziging in de fiscale toestand van de onderneming het effectieve bedrag van de geraamde belasting die in een nabije toekomst op deze subsidies en meerwaarden zal zijn verschuldigd, waarschijnlijk sterk zal verschillen van het bedrag aan passiefzijde.

TOEPASSINGEN

A. Voorzieningen voor risico’s en kosten

*Verplichtingen voortvloeiend uit brugpensioen*

Bepaalde werknemers kunnen via het conventionele brugpensioenstelsel voor de pensioengerechtigde leeftijd op pensioen worden gesteld. De onderneming die hiervan gebruikmaakt moet tot de pensioenleeftijd van de desbetreffende werknemers een tussenkomst betalen boven op de werkloosheidsvergoeding (50% van het verschil tussen het nettoreferteloon en de werkloosheidsuitkering).

De onderneming neemt derhalve een financiële verplichting op zich, waarvan het bedrag kan worden geraamd.

De beslissing tot het instellen van een conventioneel brugpensioenregime geeft derhalve aanleiding tot de volgende boeking:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 635 | Voorzieningen voor pensioenen – toevoeging | |  |  |
|  | aan | 160 | Voorzieningen voor pensioenen en soortgelijke verplichtingen | |

Als de brugpensioenregeling deel uitmaakt van een globaal reorganisatieplan, kunnen onder bepaalde voorwaarden de daaraan verbonden kosten worden geactiveerd als herstructureringskosten.

*Voorzieningen voor grote herstellings- en onderhoudswerken*

Het betreft hier grote herstellings- en onderhoudsbeurten die niet alle boekjaren voorkomen. Als ze uitgevoerd worden, hebben zij evenwel productiestilstanden tot gevolg en zijn de kosten daaraan verbonden belangrijk.

Gegevens:

Frequentie van het onderhoud: driejaarlijks

Kostenbegroting van het uit te

voeren onderhoud: ult. jaar 1 75 000

ult. jaar 2 82 500

ult. jaar 3 90 000

In jaar 3 wordt het onderhoud uitgevoerd. De reële kosten bedragen 92 500.

Boeking jaar 1

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 636 | Toevoeging aan de voorziening | | | 25 000 |  |
|  | aan | 162 | Voorziening groot onderhoud |  | 25 000 |

Boeking jaar 2

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 636 | Toevoeging aan de voorziening | | | 28 750 |  |
|  | aan | 162 | Voorziening groot onderhoud |  | 28 750 |
|  | (82 500 - 25 000)/2 | | |  |  |

Boeking jaar 3

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 636 | Toevoeging aan de voorziening | | | 36 250 |  |
|  | aan | 162 | Voorziening groot onderhoud |  | 36 250 |
|  | (90 000 - 53 750) | | |  |  |
| 620 | Diensten en diverse goederen | | | 92 500 |  |
|  | aan | 440 | Leveranciers |  | 92 500 |
|  | (Boeking actuele kosten) | | |  |  |
| 162 | Voorziening groot onderhoud | | | 90 000 |  |
|  | aan | 636 | Terugneming voorziening |  | 90 000 |
|  | (Terugneming gevormde voorziening) | | |  |  |

*Voorziening voor hangende geschillen*

Het kan hier gaan over:

* betwistingen inzake kwaliteit van geleverde goederen aan klanten,
* betwistingen inzake personeel (afdankingsvergoedingen),
* pollutieclaims, contractbreuk, rechtsvervolgingen …
* enz.

Deze gevallen zullen op balansdatum individueel beoordeeld worden. Het beleidsorgaan zal een raming verrichten van het risicobedrag dat voorzien moet worden.

*Lijfrentecontracten*

Een materieel vast actief kan worden verkocht resp. verworven d.m.v. een lijfrentecontract waarbij de verkoper een lijfrente bedingt, d.w.z. bij leven zal hij periodieke stortingen van de ‘koper’ ontvangen.

De verwerving van het goed wordt gewaardeerd tegen de aanschaffingsprijs bestaande uit:

* de actuele waarde van de te betalen lijfrente,
* de bijkomende kosten.

De tegenpost op het passief betreft een voorziening. De lijfrente is een soort ‘kanscontract’; het bedrag dat uiteindelijk betaald wordt, is afhankelijk van de levensverwachting en de effectieve duurtijd dat de ‘verkoper’ in leven blijft. De voorziening wordt ieder jaar aangepast aan de reële toestand: ouderdom van de lijfrentenier, indexatie van de lijfrente ...

*Boeking van een aanvullende dotatie*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 662 | Voorziening voor niet-recurrente risico’s en kosten – toevoeging | | | ….. |  |
|  | aan | 164 | Voorzieningen lijfrente |  | ….. |

*Boeking van een terugname*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 164 | Voorziening lijfrente | | | ….. |  |
|  | aan | 762 | Terugneming van voorzieningen voor niet-recurrente risico’s en kosten |  | ….. |

Voor de uitwerking van een voorbeeld wordt verwezen naar het hoofdstuk ‘Materiële vaste activa’).

*Afloop van het lijfrentecontract*

Bij het overlijden van de lijfrentenier eindigt de verplichting tot het storten van de voorziene periodieke bedragen. Het resterend saldo van de voorziening wordt afgeboekt:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 164 | Voorziening lijfrente | | | ….. |  |
|  | aan | 762 | Terugneming van voorzieningen voor risico’s en kosten |  | ….. |

Voor de uitwerking van een voorbeeld wordt verwezen naar het hoofdstuk ‘Materiële vaste activa’.

*TOELICHTING*

Toelichting IX Uitsplitsing van de rubriek VII.D

(Overige risico’s en kosten)

Toelichting XXVII Vermelding van voorzieningen waarvan de waardering onvermijdelijk aleatoir is.

*WERKINGSMODALITEITEN VAN DE VOORZIENINGSREKENINGEN BETREFFENDE DE EXPLOITATIE*

Een onderneming heeft in 2007 een machine gekocht voor 250 000 EUR. Om die in goede bedrijfsstaat te houden moet deze machine om de drie jaar een grondige revisie ondergaan.

Per 31/12/17 werden de kosten van deze revisie berekend op 15 000 EUR.

Per 31/12/18 werden zij gewaardeerd op 22 500 EUR.

Per 31/12/19 werden zij gewaardeerd op 20 000 EUR.

In 2020 ondergaat de machine de revisie waarvan de reële kosten 21 250 EUR bedragen.

Noteren wij nog dat de revisie uitgevoerd werd door de leverancier ervan.

Diagram

Description automatically generated

(1) Vorming van de voorziening einde 2017 voor een bedrag van 15 000 EUR.

(2) Verhoging van de voorziening met een bedrag van 7 500 EUR om ze op een totaalbedrag van 22 500 EUR te brengen zijnde de raming van de kosten op het einde van 2018.

(3) Verlaging van de voorziening per einde 2019 met 2 500 EUR om ze in overeenstemming te brengen met de dan geraamde kosten.

(4) Boeking van de reële kosten van de herziening.

(5) Aanwending van de voorziening voor een bedrag van 20 000 EUR voor dekking van de reële kosten veroorzaakt door de revisie.

*WERKING VAN DE VOORZIENINGSREKENING IN HET GEVAL NIET-RECURRENTE VOORZIENINGEN VOOR RISICO’S EN KOSTEN AANGELEGD WORDEN*

*Voorbeeld*

Een persoon die zijn persoonlijke auto gebruikt voor het uitvoeren van opdrachten voor de onderneming veroorzaakt een zwaar ongeval.

Aangezien het ongeval gebeurde in het kader van een dienstverband spant de verzekeraar een procedure in tegen de onderneming teneinde die burgerlijk verantwoordelijk te laten stellen voor de schade.

De door de verzekeraar van de werknemer geëiste vergoeding bedraagt 37 500 EUR.

Teneinde zich te dekken tegen de voorziene last beslist de directie een voorziening aan te leggen ten belope van het geëiste bedrag.

Na de uitspraak van het vonnis moet de onderneming 25 000 EUR betalen aan de verzekeraar van haar werknemer.

*Boeking van de verrichtingen*

Diagram, timeline

Description automatically generated with medium confidence

*Verklaring van de boekingen*

(1) De vorming van de voorziening voor het bedrag van de geëiste vergoeding.

(2) De te betalen vergoeding volgens vonnis, 25 000 EUR, wordt onmiddellijk betaald via de bank of geboekt op het credit van de rekening Andere diverse schulden.

(3) Aanwending van de voorziening ten belope van 25 000 EUR en terugname van het niet-aangewende deel van de voorziening.

In tegenstelling met de gewone voorzieningen is er voor de niet-recurrente voorzieningen geen aanwendingsrekening voorzien. Teneinde de boekingen bij niet-recurrente voorzieningen volgens hetzelfde schema te laten verlopen gebruiken wij de rekening Terugname van voorzieningen voor niet-recurrente risico’s en kosten zowel voor de terugboeking van het aangewende als van het niet-aangewende gedeelte van de voorziening.

De last die de onderneming uiteindelijk te dragen heeft, wordt rechtstreeks geboekt op de rekening 668 Andere niet-recurrente kosten.

Veronderstellen wij nu dat de rechtbank bij zijn uitspraak oordeelde dat de onderneming niet 25 000 EUR, maar wel 50 000 EUR moest betalen. In dat geval krijgen wij de volgende boekingen:

A screenshot of a computer

Description automatically generated with low confidence

Verklaring van de boekingen

(1) Vorming van de voorziening voor 37 500 EUR.

(2) Boeking van de te betalen of betaalde vergoeding ten belope van 50 000 EUR.

(3) Aanwending van de voorziening ten belope van 37 500 EUR.

B. Uitgestelde belastingen

Begin 2020 wordt een materieel vast actief, meer dan 5 jaar geleden aangeschaft voor 150 000 EUR, met een nettoboekwaarde op 31 december 2019 van 25 000 EUR gerealiseerd. De verkoopprijs bedraagt 50 000 EUR. De gerealiseerde meerwaarde van 25 000 EUR geniet van het stelsel van de gespreide taxatie. Laten we veronderstellen dat het belastingtarief en het btw-tarief respectievelijk 29,58% en 21% bedragen.

*Boeking realisatie vaste activa*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 416 | Diverse vorderingen | | | 60 500 |  |
| 239 | Afschrijvingen | | | 125 000 |  |
|  | aan | 230 | Installaties |  | 150 000 |
|  |  | 451 | Te betalen btw |  | 10 500 |
|  |  | 741 | Meerwaarden op de courante realisatie van materiële vaste activa |  | 25 000 |

*Overboeking van de vrijgestelde meerwaarden en de latente belasting daarop*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 689 | Overboeking naar de belastingvrije reserves | | | 16 502,50 |  |
|  | aan | 132 | Belastingvrije reserves |  | 17 605,00 |
| 680 | Overboeking naar de uitgestelde belastingen | | | 7 395,00 |  |
|  | aan | 1682 | Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarde op materiële vaste activa |  | 7 395,00 |

*Wederbelegging in 2022 van de verkoopwaarde*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 230 | Installaties | | | 50 000 |  |
| 411 | Te vorderen btw | | | 10 500 |  |
|  | aan | 44 | Leveranciers |  | 60 500 |

*Afschrijving in 2022 volgens waarderingsregel (lineair, 10 jaar)*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 6302 | Afschrijving op materiële vaste activa | | | 5 000 |  |
|  | aan | 239 | Afschrijvingen |  | 5 000 |

*Pro-ratavermindering via resultatenrekening van de uitgestelde belastingen en de meerwaarde*

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 132 | Belastingvrije reserves | | | | | | 1 760,50 | |  |
|  | aan | | 789 | | Onttrekking aan de belastingvrije reserves | |  | | 1 760,50 |
| 1682 | | Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarde | | | | | | 739,50 |  |
|  | | aan | | 780 | | Onttrekking aan de uitgestelde belastingen | |  | 739,50 |

*Boeking van de kapitaalsubsidie (2 500*EUR*) toegekend in 2004 bij wederbelegging*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 416 | Te ontvangen kapitaalsubsidie | | | 2 500 |  |
|  | aan | 15 | Kapitaalsubsidies |  | 1 760,50 |
|  |  | 1680 | Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies |  | 739,50 |

*Opneming in het resultaat in 2022 (pro rata geboekte afschrijvingen) van de kapitaalsubsidie en de daarop betrekking hebbende uitgestelde belastingen*

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 15 | Kapitaalsubsidies | | | | | | 176,05 | |  | |
|  | aan | | 753 | | Kapitaalsubsidies | |  | | 176,05 | |
| 1680 | | Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies | | | | | | 73,95 | |  |
|  | | aan | | 780 | | Onttrekking aan de uitgestelde belastingen | |  | | 73,95 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *Balansopstelling per 31 december 2020* | |  |  |
| *Activa* |  |  |  |
| III. | Materiële vaste activa  Aanschaffingswaarde | 50 000,00 |  |
|  | Afschrijvingen | (5 000,00) |  |
| VII. | Vorderingen | 45 000,00 |  |
|  | Debiteuren | 60 500,00 |  |
|  | Kapitaalsubsidies | 2 500,00  63 000,00 |  |
|  |  | 108 000,00 |  |
| Passiva | |  |  |
| I. | Kapitaal (als tegenwaarde van de nettoboekwaarde vaste activa na 1991) | 25 000,00 |  |
| IV. | Belastingvrije reserves (17 605,00 - 10%) | 15 844,50 |  |
| V. | Overgedragen verlies | (2 250,00) |  |
| VI. | Kapitaalsubsidies (1 760,50 - 10%) | 1 584,45 |  |
| VII. | Uitgestelde belastingen   * op kapitaalsubsidies (739,50 - 10%) * op meerwaarde (7 395,00 - 10%) | 665,55  6 655,50 | 7 321,05 |
| IX. | Schulden |  | 60 500,00 |
|  |  |  | 108 000,00 |

*Opstelling resultatenrekening 2022*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | (Debet)        Credit |
| I.D. | Meerwaarde op de courante realisatie van vaste activa | 25 000,00 |
| II.D. | Afschrijvingen | (5 000,00) |
| III. | Bedrijfswinst | 20 000 |
| IV.C. | Financiële opbrengsten kapitaalsubsidies | 176,05 |
| VI. | Winst voor belastingen | 20 176,05 |
| IX.bis. | Overboeking naar de uitgestelde belastingen | (7 395,00) |
|  | Onttrekking aan de uitgestelde belastingen (1) | 813,45 |
| XI. | Winst van het boekjaar | 250,00 |
| XII. | Overboeking naar de belastingvrije reserves | (17 605,00) |
|  | Onttrekking aan de belastingvrije reserves | 1 760,50 |
| XIII. | Te bestemmen winst (verlies) | (2 250,00) |

(1) Vermindering meerwaarde (739,50) + kapitaalsubsidie (73,95)

|  |
| --- |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| Art. 3:28 KB/WVV - de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. |

CBN-advies

12/09/2018 – CBN-advies 2018/25 – Voorzieningen

160 - Voorzieningen voor pensioenen en soortgelijke verplichtingen

|  |  |
| --- | --- |
| *Voorzieningen voor pensioenen en soortgelijke verplichtingen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de voorziening (aangewend en niet-aangewend gedeelte) via credit:   *>>*rek. 6351*Besteding en terugneming van de voorziening voor pensioenen en soortgelijke verplichtingen wanneer deze als een normale bedrijfskost beschouwd wordt*  *>>*rek. 762*Terugneming van voor-zieningen voor niet-recurrente risico’s en kosten wanneer deze als een niet-recurrente kost beschouwd wordt* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>>*rek. 6350*Toevoeging aan de voorziening voor pensioenen en soortgelijke verplichtingen wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*  *>>*rek. 662*Voorzieningen voor niet-recurrente risico’s en kosten – toevoeging wanneer de aan te leggen voorziening als een niet-recurrente kost beschouwd moet worden.* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Onder deze post worden de voorzieningen opgenomen, die door de onderneming werden gevormd om te voldoen aan de verplichtingen inzake rust- en overlevingspensioenen, brugpensioenen en andere pensioenen en renten die zij ten opzichte van haar actuele of gewezen personeelsleden heeft aangegaan.  Deze pensioenen worden geheel of gedeeltelijk gedragen door de onderneming.  Behoren niet tot deze post bv. de groepsverzekeringen waarvoor een contract werd afgesloten met een verzekeringsmaatschappij, omdat de eruit voortvloeiende pensioenen/rente-uitkeringen niet door de onderneming maar wel door de verzekeringsmaatschappij gedragen worden.  Art. 3:28 KB/WVV - de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

CBN-advies

160 Voorzieningen voor pensioenen en soortgelijke verplichtingen

20/06/2018 – CBN-advies 2018/15 – Boekhoudkundige verwerking van onder meer de rendementswaarborg voor werkgeversbijdragen in het kader van een aanvullende pensioentoezegging

161 - Voorzieningen voor belastingen

|  |  |
| --- | --- |
| *Voorzieningen voor belastingen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de voorziening (aangewend en niet-aangewend gedeelte) via credit:   *>>*rek. 7712*Terugneming van fiscale voorzieningen* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>>*rek. 6712*Geraamde fiscale voor-zieningen* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Onder deze post werden de voorzieningen opgenomen die werden gevormd met het oog op belastingverplichtingen die uit een wijziging in de belastbare basis of in de berekening van de belasting kunnen voortvloeien.  Concreet wordt deze voorziening aangelegd voor vermeerderingen van belastingen die voortvloeien uit een wijziging van de belastbare basis of in de berekening van de belasting na controle, waarbij de onderneming bezwaar heeft aangetekend tegen deze wijzigingen. Gezien de betwisting betreffende de wijzigingen kent de onderneming niet het juiste bedrag van de belastingvermeerdering en moet zij bijgevolg een voorziening aanleggen.  Vermeerderingen van belastingen die voortvloeien uit wijzigingen in de belastbare basis of uit de berekening van de belasting die door de onderneming werden aanvaard, worden niet op deze rekening geboekt maar wel rechtstreeks op de rekening 6711 Geraamde belastingsupplementen.  Art. 3:28 KB/WVV - de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

CBN-advies

161 Voorzieningen voor belastingen

28/09/2016 – CBN-advies 2016/21 – Actualisatie van uitgestelde belastingen

162 - Voorzieningen voor grote herstellingen en grote onderhoudswerken

|  |  |
| --- | --- |
| *Voorzieningen voor grote herstellingen en grote onderhoudswerken* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de voorziening (aangewend en niet-aangewend gedeelte) via credit:   *>>*rek. 6361*Aanwending van de voorzieningen wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*  *>>*rek. 762*Terugneming van voorzieningen voor niet-recurrente risico’s en kosten wanneer die als een niet-recurrente kost beschouwd wordt* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>>*rek. 6360*Toevoeging aan de voorzieningen wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*  *>>*rek. 662*Voorzieningen voor niet-recurrente risico’s en kosten wanneer de aan te leggen voorziening als een niet-recurrente kost beschouwd moet worden* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Wanneer men in de onderneming voorziet aan de materiële vastliggende middelen op een bepaald tijdstip zware herstellingen of groot onderhoud te moeten uitvoeren moet de onderneming tijdens de jaren voorafgaand aan deze herstellingen of dat onderhoud de nodige voorzieningen aanleggen teneinde het hoofd te kunnen bieden aan de kosten die deze operatie zal meebrengen.  Door het aanleggen van deze voorzieningen legt men aan elk voorafgaand boekjaar de kosten ten laste die het effectief moet dragen volgens de actuele beoordeling van het risico.  Wat betreft de grote herstellingen en het groot onderhoud zullen normaal geen niet-recurrente voorzieningen voorkomen, aangezien alle onderhoud of herstellingen als normale bedrijfskosten beschouwd moeten worden. Is voor deze kosten eventueel geen voorziening aangelegd, dan moeten zij rechtstreeks ten laste gelegd worden van de bedrijfskosten.  Art. 3:28 KB/WVV - de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

163 - Voorziening voor milieuverplichtingen

|  |  |
| --- | --- |
| *Voorziening voor milieuverplichtingen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de jaarlijkse terugname ingevolge de herziening van de voorziening via credit:   *>>*rek. 637*Besteding en terugneming van de voorziening voor milieuverplichtingen* |  |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Art. 3:28 KB/WVV - de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

164 - Voorzieningen voor overige risico’s en kosten

1640 - Voorziening voor boeten en strafbedingen

|  |  |
| --- | --- |
| *Voorziening voor boeten en strafbedingen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het aangewende en niet-aangewende bedrag van de voorziening via credit:   *>>*rek. 6371*Besteding en terug-neming van de voorziening voor risico’s en kosten wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*   * Het aangewende en niet-aangewende gedeelte van een niet-recurrente voorziening via credit:   *>>*rek. 762*Terugneming van voor-zieningen voor niet-recurrente risico’s en kosten* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>>*rek. 6370*Toevoeging aan de voor-ziening voor risico’s en kosten wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*  *>>*rek. 662*Voorzieningen voor niet-recurrente risico’s en kosten wanneer zij als een niet-recurrente kost beschouwd moet worden* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Op deze rekening worden de voorzieningen geboekt die men nodig acht om eventuele boeten en strafbedingen te dekken die het gevolg zijn van het niet in acht nemen van bepalingen in door de onderneming afgesloten contracten, bv. boeten en strafbedingen wegens overschrijding van de uitvoeringstermijn.  Art. 3:28 KB/WVV - de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

1641 - Voorziening voor lijfrente

OMSCHRIJVING

Art. 3:18 KB/WVV bepaalt:

‘Wat de goederen betreft die werden verkregen tegen betaling van een lijfrente:

1° wordt onder de aanschaffingswaarde verstaan het kapitaal dat op het ogenblik van de aanschaffing nodig is om de rente te betalen, in voorkomend geval verhoogd met het bedrag dat bij de aanschaffing werd betaald en met de kosten

2° wordt een voorziening gevormd ten belope van het bedrag van het hier voornoemde kapitaal; deze voorziening wordt jaarlijks aangepast.’

BESPREKING

Uit deze bepaling komen twee elementen duidelijk naar voor nl.:

1) De bepaling van het bedrag van de aanschaffingswaarde. De volgende gevallen kunnen zich voordoen:

a) Er wordt een bepaalde verkoopprijs bepaald, die dan omgezet wordt in een lijfrente

De aanschaffingsprijs is volgens de bepaling van art. 62 § 1° de verkoopprijs vermeerderd met de kosten (notaris, registratierechten enz.)

*Voorbeeld*

* Verkoopprijs = 125 000 EUR
* Kosten 16% =
* De aanschaffingswaarde bedraagt dus 145 000 EUR
* Is de leeftijd van de verkoper bv. 55 jaar dan bedraagt de jaarlijks te betalen rente



* Waarbij de coëfficiënt 13,9926 de kapitalisatievoet is waartegen de rente berekend werd op basis van de sterftetabellen tegen een rentevoet van 4%.

b) Er wordt bij de verkoop geen vaste verkoopprijs bepaald maar wel een jaarlijks uit te keren rente

*Voorbeeld*

* Jaarlijkse rente: 9 000 EUR
* Leeftijd verkoper: 55 jaar – coëfficiënt is 13,9926
* Kosten 16%

Het kapitaal te vormen voor de vestiging van de jaarlijkse rente bedraagt 9 000 × 13,9926 = 125 933 EUR.

Dit bedrag vormt tevens de basis waarop de kosten berekend worden. Deze bedragen bijgevolg

.

De aanschaffingswaarde bedraagt in dit geval 125 933 + 20 149 = 146 082 EUR.

c) Er wordt bij de verkoop enerzijds een bepaald bedrag contant betaald terwijl voor de rest een jaarlijkse rente wordt bedongen

*Voorbeeld*

* Bedrag contant betaald: 25 000 EUR
* Jaarlijkse rente van 7 000 EUR
* Leeftijd verkoper: 55 jaar – coëfficiënt 13,9926

Het kapitaal te vormen voor de vestiging van de jaarlijkse rente bedraagt 7 000 EUR × 13,9926 = 97 948 EUR.

Het basisbedrag voor berekening van de kosten (16%) is hier gelijk aan 25 000 + 97948 = 122 948 EUR.

De kosten bedragen hier.

De aanschaffingswaarde bedraagt in dit geval

25 000 + 97 948 + 19 672 = 142 620 EUR.

2) De verplichting een voorziening aan te leggen voor het kapitaal dat nodig is voor de vestiging van de jaarlijkse rente. Deze voorziening moet jaarlijks aangepast worden aangezien het benodigde kapitaal zich wijzigt met de stijging van de leeftijd van de verkoper.

*Voorbeeld*

a) Op het moment van de verkoop wordt enkel een jaarlijkse rente van 9 000 EUR bedongen.

Uit het voorgaande weten wij dat het benodigde kapitaal in dat geval 9 000 × 13,9926 = 125 933 EUR bedraagt.

b) Het volgende jaar wanneer de verkoper 56 jaar wordt, bedraagt het kapitaal nodig voor het vestigen van dezelfde jaarlijkse rente 9 000 × 13,6534 (coëff. kapitalisatie bij 56 jaar) = 122 881 EUR.

Dit betekent dat het benodigde kapitaal gedaald is met 125 933 - 122 881 = 3 052 EUR.

BOEKINGEN

1. Boeking bij de aankoop

Omdat de aankoop van een onroerend goed op lijfrente in wezen steeds een kanscontract is, aangezien de uiteindelijk te betalen som afhankelijk blijft van de tijd gedurende welke de verkoper van het goed (lijfrentegenieter) nog blijft leven, mag het kapitaal gevormd voor de vestiging van de jaarlijks te betalen rente niet beschouwd worden als een vaststaande schuld op meer dan 1 jaar.

Gezien het kanskarakter van de overeenkomst beantwoordt het gevormde kapitaal volledig aan de criteria van een voorziening voor risico’s en kosten. De boeking van een dergelijke aankoop zal dan ook als volgt moeten gebeuren.

*Voorbeeld*

Als voorbeeld nemen wij hier het geval b) waarbij enkel een rente van 9 000 EUR

bedongen wordt. Verondersteld wordt dat het om een bedrijfsgebouw gaat.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 2210 | Gebouwen – aanschaffingswaarde | | | 146 082 |  |
|  | aan | 55 | Financiële rekening |  | 20 149 |
|  |  | 163 | Voorziening voor lijfrente |  | 125 933 |

2. Boeking van de betaling van de jaarlijkse rente

De betaling van de jaarlijkse rente is door de onderneming volledig te beschouwen als een kost.

Dit geeft aanleiding tot de volgende boeking.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 6111 | Huurlasten | | 9 000 |  |
|  | aan | Financiële rekeningen |  | 9 000 |

3. Jaarlijkse aanpassing van de voorziening

Aangezien het kapitaal nodig voor de vestiging van de rente daalt met het stijgen van de leeftijd van de lijfrentegenieter zal de initieel aangelegde voorziening jaarlijks aangepast moeten worden met het verschil aan benodigd kapitaal van twee opeenvolgende jaren.

Onder punt 2) b) werd het kapitaal berekend benodigd bij een leeftijd van de lijfrentegenieter op 55 en 56 jaar. Het verkregen verschil bedroeg 3 052 EUR (125 933 - 122 881 EUR).

Aangezien het hier gaat om een terugname van een voorziening leidt dit tot de volgende boeking:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 163 | Voorziening voor te betalen lijfrente | | | 3 052 |  |
|  | aan | 6371 | Besteding en terugneming voorzieningen andere risico’s en kosten |  | 3 052 |

4. Boekingen bij het overlijden van de lijfrentegenieter

Bij het overlijden van de lijfrentegenieter houdt de betaling van de jaarlijkse rente op. Boekhoudkundig stelt dit geen probleem. Aangezien de voorziening echter slechts aangepast wordt met de jaarlijkse daling van de behoefte aan benodigd kapitaal zal de voorziening meestal nog een bedrag vertonen op haar creditzijde.

Aangezien het risico voor en de verplichting van de onderneming ophoudt bij het overlijden van de lijfrentegenieter zal het saldo op de voorziening afgeboekt moeten worden. Dit afboeken gebeurt door een terugname voor het vast bedrag van de voorziening op dezelfde wijze als de jaarlijkse aanpassing van het bedrag van de voorziening.

OPMERKINGEN

1. Hoewel de voorziening voor de te betalen lijfrente jaarlijks wordt aangepast, blijft de aanschaffingswaarde van het goed bepaald op zijn oorspronkelijke waarde. Vanaf het moment van de aankoop gaat het goed een eigen leven leiden. De afschrijving van het goed (wanneer het een afschrijfbaar goed betreft) moet gebeuren op dezelfde basis als voor andere vergelijkbare goederen.

2. De hiervoor gemaakte berekeningen zijn uitgevoerd op basis van een tabel voor mannen en vrouwen gebaseerd op de sterftetabel, periode 1959-1963. Er zijn meer recente sterftetabellen (laatste versie bekend: 2018-2020). Zie ook https://statbel.fgov.be/. Een ministerieel besluit tot bepaling van de omzettingstabellen van het vruchtgebruik als bedoeld in artikel 745sexies, § 3 van het Burgerlijk Wetboek (BS 3 juli 2020) werd gepubliceerd met een omzettingstabel.

VOORZIENINGEN VOOR OVERIGE RISICO’S EN KOSTEN

|  |  |
| --- | --- |
| *Voorziening voor lijfrente* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de jaarlijkse terugname van het kapitaalgedeelte ingevolge de herziening van de voorziening via credit:   *>>*rek. 6371*Besteding en terugneming van de voorziening voor risico’s en kosten wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*   * Het bedrag van de voorziening dat nog niet teruggenomen werd bij het overlijden van de lijfrentegenieter via credit:   *>>*rek. 6371*Besteding en terugneming van de voorziening voor risico’s en kosten wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>> rek. Aanschaffingswaarde (rubriek 22 Terreinen en gebouwen)* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Art. 3:28 KB/WVV - de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid, vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

CBN-advies

163 Voorziening voor lijfrente

11/01/2012 – CBN-advies 2012/3 – De boekhoudkundige verwerking van aandelenoptieplannen

10/10/2012 – CBN-advies 2012/15 – Bestellingen in uitvoering

07/11/2012 – CBN-advies 2012/18 – De boekhoudkundige verwerking van aandelenopties (als zodanig) (Dit advies vervangt advies 167/1.)

07/11/2012 – CBN-advies 2012/19 – Goederen verworven tegen betaling van een lijfente (Dit advies vervangt adviezen 149/1, 149/2, 149/3 en 149/4.)

09/09/2015 – CBN-advies 2015/7 – Boekhoudkundige verwerking van de tax shelter in hoofde van de productievennootschap (raamovereenkomsten getekend vanaf 1 januari 2015)

1645 - Voorziening voor sociaal passief

|  |  |
| --- | --- |
| *Voorziening voor sociaal passief* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van het aangewende en niet-aangewende gedeelte van de voorziening via credit:   *>>*rek. 6371*Besteding en terugneming van de voorziening wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>>*rek. 6370*Toevoeging aan de voorziening wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Deze voorziening heeft geen betrekking op de belastingvrije ‘Voorziening voor sociaal passief’ ingesteld door het KB nr. 7 van 15/02/1982 tot wijziging van het WIB.  De voorziening voor sociaal passief is deze die gevormd moest worden in het licht van art. 3:6, § 2, al. 2 KB/WVV in geval van ontslag van geheel of een belangrijk deel van het personeel wegens de gehele of gedeeltelijke stopzetting van het bedrijf of van een afdeling.  Naar analogie van art. 3:6, § 2, al. 2 KB/WVV mag men op deze rekening eveneens de voorzieningen boeken voor het dekken van de kosten ten gevolge van ontslagen van personeel andere dan bij gehele of gedeeltelijke stopzetting van het bedrijf of van een afdeling.  Art. 3:28 KB/WVV - de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid, vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

1646 - Voorziening voor eigen verzekering

|  |  |
| --- | --- |
| *Voorziening voor eigen verzekering* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het aangewende en niet-aangewende bedrag van de voorziening via credit:   *>>*rek. 6371*Besteding en terugneming van de voorziening wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*   * Het aangewende en niet-aangewende gedeelte van een niet-recurrente voorziening via credit:   *>>*rek. 762*Terugneming van voor-zieningen voor niet-recurrente risico’s en kosten* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>>*rek. 6370*Toevoeging aan de voorziening wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*  *>>*rek. 662*Voorziening voor niet-recurrente risico’s en kosten wanneer zij als een niet-recurrente kost beschouwd moet worden* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Deze rekening wordt gebruikt wanneer de onderneming bepaalde risico’s niet laat verzekeren door derden maar die ten laste neemt. De aan te leggen voorzieningen moeten bepaald worden in functie van het risico dat de onderneming loopt en dat bepaald wordt op basis van actuariële berekeningen.  Dit geldt ook wanneer voor de gevallen waarin de onderneming zich wel laat verzekeren voor bepaalde risico’s maar een gedeelte van het risico de zgn. franchise zelf moet dragen.  Art. 3:28 KB/WVV - de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid, vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

165 - Voorzieningen voor overige risico’s en kosten

|  |  |
| --- | --- |
| *Voorzieningen voor overige risico’s en kosten* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het aangewende bedrag van de voorziening via credit:   *>>*rek. 6371*Besteding en terugneming van de voorziening wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*   * Het bedrag van de bij het einde van de uitvoering niet-aangewende voorziening via credit:   *>>*rek. 6371*Besteding en terugneming van de voorziening wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>>*rek. 6370*Toevoeging aan de voor-ziening voor risico’s en kosten wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Deze voorziening mag overeenkomstig art. 3:11 KB/WVV aangelegd worden voor zover deze risico’s niet gedekt werden door het boeken van een waardevermindering in toepassing van 3:47 t.e.m. 3:50 KB/WVV.  De ondernemingen beschikken voor het dekken van deze kosten over twee mogelijkheden:   * ofwel het aanleggen van een voorziening, * ofwel het boeken van een waardevermindering.   Het gelijktijdig gebruik van beide mogelijkheden met betrekking tot hetzelfde kostenbedrag is echter niet toegestaan.  Het is bijvoorbeeld wel mogelijk om bij de vaststelling van het feit dat de vervaardigingsprijs de verkoopprijs overschrijdt dit verschil in eerste instantie als een waardevermindering te boeken. Lopen de kosten echter nog hoger op dan kan het bedrag van de kosten dat hoger is dan de geraamde waardevermindering eventueel als een voorziening geboekt worden.  Art. 3:28 KB/WVV - de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11 vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

CBN-advies

165 Voorziening voor kosten en voor verdere uitvoering van bestellingen in uitvoering

05/10/2011 – CBN-advies 2011/18 – De boekhoudkundige verwerking van de renteswap (IRS)

11/01/12 – CBN-advies 2012/3 – De boekhoudkundige verwerking van aandelenoptie­plannen

|  |  |
| --- | --- |
| *Toekenning van gratis aandelen als bonus – CBN 2018/16* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het aangewende en niet-aangewende bedrag van de voorziening via credit:   >> rek. 6371 Besteding en terugneming van de voorziening*st beschouwd moet worden* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   >> rek. 6370 Toevoeging aan de voorziening |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Gratis aandelen, ook wel Restricted Stock Units (RSU) genoemd, zijn het recht om, aan het einde van een welbepaalde periode, gratis een gewoon aandeel te ontvangen als bepaalde voorwaarden zijn vervuld op dat ogenblik. Het gaat met andere woorden om een belofte van de werkgever om een bepaald aantal aandelen aan de werknemer toe te kennen binnen een bepaalde periode. Deze RSU worden rechtstreeks aan de werknemer toegekend op de datum van de toekenning (Grant Date), maar worden pas effectief aan hem ter beschikking gesteld (Vesting Date) na afloop van de periode waarin rechten worden verworven (Vesting Period).  De boekhoudprincipes toegelicht in CBN-advies 2012/3 zijn hier eveneens toepasbaar gezien de sterke gelijkenis tussen de twee vergoedingsmethoden. Zoals in het CBN-advies 2012/3 onderscheidt de Commissie twee benaderingen: de eerste (financieel-economische benadering) op basis van de verwachte koers of verwachte reële waarde van de aandelen op de datum van hun terbeschikkingstelling (methode A); de tweede op basis van de werkelijke beurskoers of reële waarde op balansdatum (methode B).  De onderneming zal dus een provisie moeten boeken waarvan het bedrag gelijk is aan de (verwachte of reële) waarde van het aandeel vermenigvuldigd met het aantal toegekende aandelen dat nog moet worden uitgevoerd; indien nodig moet deze provisie elk jaar worden aangepast.  Voor de boekhoudkundige verwerking van CBN-advies 2012/3, zie p. 301 e.v. | |

CBN-advies

165 Toekennen van gratis aandelen als bonus

11/01/2012 – CBN-advies 2012/3 – De boekhoudkundige verwerking van aandelenoptieplannen

11/07/2018 – CBN-advies 2018/16 – Toekenning van gratis aandelen (Restricted Stock Units) als bonus

166 - Voorziening voor waarborgen gegeven aan klanten

|  |  |
| --- | --- |
| *Voorziening voor waarborgen gegeven aan klanten* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het aangewende en niet-aangewende bedrag van de voorziening via credit:   *>>*rek. 6371*Besteding en terugneming van de voorziening voor risico’s en kosten wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*   * Het aangewende en niet-aangewende gedeelte van een niet-recurrente voorziening via credit:   *>>*rek. 762*Terugneming van voor-zieningen voor niet-recurrente risico’s en kosten* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>>*rek. 6370*Toevoeging aan de voorziening wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*  *>>*rek. 662*Voorziening voor niet-recurrente risico’s en kosten wanneer zij als een niet-recurrente kost beschouwd moet worden* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Deze rekening wordt gebruikt om een voorziening aan te leggen voor de kosten die voortvloeien uit garanties gegeven m.b.t. geleverde goederen of diensten.  Deze rekening kan onderverdeeld worden in functie van de aard van de door de onderneming toegestane waarborgen.  Art. 3:28 KB/WVV - de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid, vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

1660 - Voorziening voor waarborgen gegeven aan klanten

|  |  |
| --- | --- |
| *Waarborgen tienjarige verantwoordelijkheid* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het aangewende en niet-aangewende bedrag van de voorziening via credit:   *>>*rek. 6371*Besteding en terugneming van de voorziening voor risico’s en kosten wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*   * Het aangewende en niet-aangewende gedeelte van een niet-recurrente voorziening via credit:   *>>*rek. 762*Terugneming van voor-zieningen voor niet-recurrente risico’s en kosten* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>>*rek. 6370*Toevoeging aan de voorziening wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*  *>>*rek. 662*Voorziening voor niet-recurrente risico’s en kosten wanneer zij als een niet-recurrente kost beschouwd moet worden* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| De fiscale wetgeving bepaalt dat deze voorzieningen vrijgesteld kunnen worden als de voorwaarden van artikel 4 (3° en 4°) en artikels 5, 6, 7, 8 en 9 van het Uitvoeringsbesluit van het WIB vervuld zijn. Het is evenwel duidelijk dat wanneer men van de vrijstelling wil genieten, de berekeningswijze van de provisie moet berusten op objectieve criteria.  Art. 3:28 KB/WVV - de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid, vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

167 - Voorziening voor betwistingen

|  |  |
| --- | --- |
| *Voorziening voor betwistingen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het aangewende en niet-aangewende bedrag van de voorziening via credit:   *>>*rek. 6371*Besteding en terugneming van de voorziening voor risico’s en kosten wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*   * Het aangewende en niet-aangewende gedeelte van een niet-recurrente voorziening via credit:   *>>*rek. 762*Terugneming van voor-zieningen voor niet-recurrente risico’s en kosten* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>>*rek. 6370*Toevoeging aan de voorziening wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*  *>>*rek. 662*Voorziening voor niet-recurrente risico’s en kosten wanneer zij als een niet-recurrente kost beschouwd moet worden* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Op deze rekening boekt men de voorzieningen die gevormd moeten worden om de risico’s of lasten te dekken die voortvloeien uit betwistingen met derden.  Art. 3:28 KB/WVV - de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid, vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

165 - Voorzieningen voor overige risico’s en kosten

|  |  |
| --- | --- |
| *Voorzieningen voor overige risico’s en kosten* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het aangewende en niet-aangewende bedrag van de voorziening via credit:   *>>*rek. 6371*Besteding en terugneming van de voorziening wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*   * Het aangewende en niet-aangewende gedeelte van een niet-recurrente voorziening via credit:   *>>*rek. 762*Terugneming van voor-zieningen voor niet-recurrente risico’s en kosten* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>>*rek. 6370*Toevoeging aan de voorziening wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*  *>>*rek. 662*Voorziening voor niet-recurrente risico’s en kosten wanneer zij als een niet-recurrente kost beschouwd moet worden* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Art. 3:28 KB/WVV - de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid, vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

165 - Voorzieningen voor overige risico’s en kosten

|  |  |
| --- | --- |
| *Voorzieningen voor overige risico’s en kosten* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het aangewende bedrag van de voorziening via credit:   *>>*rek. 6371*Besteding en terugneming van de voorziening wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*   * Het bedrag van de bij het einde van de uitvoering niet-aangewende voorziening via credit:   *>>*rek. 6371*Besteding en terugneming van de voorziening wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>>*rek. 6370*Toevoeging aan de voor-ziening voor risico’s en kosten wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Deze voorziening mag overeenkomstig art. 3:11 KB/WVV aangelegd worden voor zover deze risico’s niet gedekt werden door het boeken van een waardevermindering in toepassing van 3:47 t.e.m. 3:50 KB/WVV.  De ondernemingen beschikken voor het dekken van deze kosten over twee mogelijkheden:   * ofwel het aanleggen van een voorziening, * ofwel het boeken van een waardevermindering.   Het gelijktijdig gebruik van beide mogelijkheden met betrekking tot hetzelfde kostenbedrag is echter niet toegestaan.  Het is bijvoorbeeld wel mogelijk om bij de vaststelling van het feit dat de vervaardigingsprijs de verkoopprijs overschrijdt dit verschil in eerste instantie als een waardevermindering te boeken. Lopen de kosten echter nog hoger op dan kan het bedrag van de kosten dat hoger is dan de geraamde waardevermindering eventueel als een voorziening geboekt worden.  Art. 3:28 KB/WVV - de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11 vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

CBN-advies

165 Voorziening voor kosten en voor verdere uitvoering van bestellingen in uitvoering

05/10/2011 – CBN-advies 2011/18 – De boekhoudkundige verwerking van de renteswap (IRS)

11/01/12 – CBN-advies 2012/3 – De boekhoudkundige verwerking van aandelenoptie­plannen

|  |  |
| --- | --- |
| *Toekenning van gratis aandelen als bonus – CBN 2018/16* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het aangewende en niet-aangewende bedrag van de voorziening via credit:   >> rek. 6371 Besteding en terugneming van de voorziening*st beschouwd moet worden* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   >> rek. 6370 Toevoeging aan de voorziening |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Gratis aandelen, ook wel Restricted Stock Units (RSU) genoemd, zijn het recht om, aan het einde van een welbepaalde periode, gratis een gewoon aandeel te ontvangen als bepaalde voorwaarden zijn vervuld op dat ogenblik. Het gaat met andere woorden om een belofte van de werkgever om een bepaald aantal aandelen aan de werknemer toe te kennen binnen een bepaalde periode. Deze RSU worden rechtstreeks aan de werknemer toegekend op de datum van de toekenning (Grant Date), maar worden pas effectief aan hem ter beschikking gesteld (Vesting Date) na afloop van de periode waarin rechten worden verworven (Vesting Period).  De boekhoudprincipes toegelicht in CBN-advies 2012/3 zijn hier eveneens toepasbaar gezien de sterke gelijkenis tussen de twee vergoedingsmethoden. Zoals in het CBN-advies 2012/3 onderscheidt de Commissie twee benaderingen: de eerste (financieel-economische benadering) op basis van de verwachte koers of verwachte reële waarde van de aandelen op de datum van hun terbeschikkingstelling (methode A); de tweede op basis van de werkelijke beurskoers of reële waarde op balansdatum (methode B).  De onderneming zal dus een provisie moeten boeken waarvan het bedrag gelijk is aan de (verwachte of reële) waarde van het aandeel vermenigvuldigd met het aantal toegekende aandelen dat nog moet worden uitgevoerd; indien nodig moet deze provisie elk jaar worden aangepast.  Voor de boekhoudkundige verwerking van CBN-advies 2012/3, zie p. 301 e.v. | |

CBN-advies

165 Toekennen van gratis aandelen als bonus

11/01/2012 – CBN-advies 2012/3 – De boekhoudkundige verwerking van aandelenoptieplannen

11/07/2018 – CBN-advies 2018/16 – Toekenning van gratis aandelen (Restricted Stock Units) als bonus

166 - Voorziening voor waarborgen gegeven aan klanten

|  |  |
| --- | --- |
| *Voorziening voor waarborgen gegeven aan klanten* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het aangewende en niet-aangewende bedrag van de voorziening via credit:   *>>*rek. 6371*Besteding en terugneming van de voorziening voor risico’s en kosten wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*   * Het aangewende en niet-aangewende gedeelte van een niet-recurrente voorziening via credit:   *>>*rek. 762*Terugneming van voor-zieningen voor niet-recurrente risico’s en kosten* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>>*rek. 6370*Toevoeging aan de voorziening wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*  *>>*rek. 662*Voorziening voor niet-recurrente risico’s en kosten wanneer zij als een niet-recurrente kost beschouwd moet worden* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Deze rekening wordt gebruikt om een voorziening aan te leggen voor de kosten die voortvloeien uit garanties gegeven m.b.t. geleverde goederen of diensten.  Deze rekening kan onderverdeeld worden in functie van de aard van de door de onderneming toegestane waarborgen.  Art. 3:28 KB/WVV - de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid, vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

1660 - Voorziening voor waarborgen gegeven aan klanten

|  |  |
| --- | --- |
| *Waarborgen tienjarige verantwoordelijkheid* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het aangewende en niet-aangewende bedrag van de voorziening via credit:   *>>*rek. 6371*Besteding en terugneming van de voorziening voor risico’s en kosten wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*   * Het aangewende en niet-aangewende gedeelte van een niet-recurrente voorziening via credit:   *>>*rek. 762*Terugneming van voor-zieningen voor niet-recurrente risico’s en kosten* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>>*rek. 6370*Toevoeging aan de voorziening wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*  *>>*rek. 662*Voorziening voor niet-recurrente risico’s en kosten wanneer zij als een niet-recurrente kost beschouwd moet worden* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| De fiscale wetgeving bepaalt dat deze voorzieningen vrijgesteld kunnen worden als de voorwaarden van artikel 4 (3° en 4°) en artikels 5, 6, 7, 8 en 9 van het Uitvoeringsbesluit van het WIB vervuld zijn. Het is evenwel duidelijk dat wanneer men van de vrijstelling wil genieten, de berekeningswijze van de provisie moet berusten op objectieve criteria.  Art. 3:28 KB/WVV - de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid, vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

167 - Voorziening voor betwistingen

|  |  |
| --- | --- |
| *Voorziening voor betwistingen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het aangewende en niet-aangewende bedrag van de voorziening via credit:   *>>*rek. 6371*Besteding en terugneming van de voorziening voor risico’s en kosten wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*   * Het aangewende en niet-aangewende gedeelte van een niet-recurrente voorziening via credit:   *>>*rek. 762*Terugneming van voor-zieningen voor niet-recurrente risico’s en kosten* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>>*rek. 6370*Toevoeging aan de voorziening wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*  *>>*rek. 662*Voorziening voor niet-recurrente risico’s en kosten wanneer zij als een niet-recurrente kost beschouwd moet worden* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Op deze rekening boekt men de voorzieningen die gevormd moeten worden om de risico’s of lasten te dekken die voortvloeien uit betwistingen met derden.  Art. 3:28 KB/WVV - de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid, vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

165 - Voorzieningen voor overige risico’s en kosten

|  |  |
| --- | --- |
| *Voorzieningen voor overige risico’s en kosten* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het aangewende en niet-aangewende bedrag van de voorziening via credit:   *>>*rek. 6371*Besteding en terugneming van de voorziening wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*   * Het aangewende en niet-aangewende gedeelte van een niet-recurrente voorziening via credit:   *>>*rek. 762*Terugneming van voor-zieningen voor niet-recurrente risico’s en kosten* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>>*rek. 6370*Toevoeging aan de voorziening wanneer zij als een normale bedrijfskost beschouwd moet worden*  *>>*rek. 662*Voorziening voor niet-recurrente risico’s en kosten wanneer zij als een niet-recurrente kost beschouwd moet worden* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Art. 3:28 KB/WVV - de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid, vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

165 - Aandelenoptie in het kader van werkgever-werknemerrelatie – CBN 2012/3

|  |  |
| --- | --- |
| *Aandelenopties in het kader van de werkgever-werknemerrelatie – CBN 2012/3* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het aangewende en niet-aangewende bedrag van de voorziening via credit:   *>>*rek. 6371*Besteding en terugneming van de voorziening* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>> Rek. 6370 Toevoeging aan de voorziening* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Een calloptie is een belofte waarbij de verkoper er zich toe verbindt om aandelen te verkopen tegen een vooraf bepaalde prijs.  De optiewet bepaalt dat de begunstigden alle personen zijn die direct of indirect bij de werking van een onderneming betrokken zijn en deze opties kunnen ontvangen wegens of naar aanleiding van de beroepswerkzaamheid.  De verkoper wordt blootgesteld aan een toekomstig verschil dat ontstaat tussen de uitoefenprijs van de optie en de beurskoers (voor genoteerde aandelen) of de reële waarde (voor niet-beursgenoteerde ondernemingen). Artikel 50 van het KB van 30 januari 2001 bepaalt immers dat er een voorziening voor risico’s en kosten geboekt moet worden wanneer de kosten op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn maar waarvan het bedrag niet vaststaat.  Art. 3:28 KB/WVV - de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid, vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

GEGEVENS

Op 1 januari 20X kent de nv ABC, die beursgenoteerd is, 200 opties toe aan 5 werknemers (ieder 40 opties). De uitoefenprijs wordt vastgelegd op 15 EUR per aandeel.

Het recht tot uitoefening van deze opties ontstaat als de werknemers gedurende een periode van 3 opeenvolgende jaren in dienst blijven.

Nadat de opties gevest zijn, kan men toch pas ten vroegste in 20X3 de optie uitoefenen. In 20X1 verlaat één werknemer de nv ABC.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Beurskoers | Verwachte uitoefeningsgraad |
| 31 december 20X | 18 | 70% |
| 31 december 20X1 | 22 | 85% |
| 31 december 20X2 | 17 | 65% |
| 31 december 20X3 | 20 | 75% |

Boekhoudkundige verrichting op 31 december 20X

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 6370 | Voorziening voor andere risico’s en kosten – toevoeging | | | 420 |  |
|  | aan | 16 | Voorzieningen voor overige risico’s en kosten |  | 420 |

3 EUR × 70% × 200 opties = 420 EUR

Boekhoudkundige verrichting op 31 december 20X1

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 6370 | Voorziening voor andere risico’s en kosten – toevoeging | | | 532 |  |
|  | aan | 16 | Voorzieningen voor overige risico’s en kosten |  | 532 |

7 EUR × 85% × 160 opties = 952 EUR

952 EUR - 420 EUR = 532 EUR

Boekhoudkundige verrichting op 31 december 20X2

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 16 | Voorzieningen voor overige risico’s en kosten | | | 744 |  |
|  | aan | 6371 | Voorzieningen voor overige risico’s en kosten (terugname) |  | 744 |

2 EUR × 65% × 160 opties = 208 EUR

208 EUR - 952 EUR = -744 EUR terugname van de geboekte voorziening

Boekhoudkundige verrichting op 31 december 20X3

Aankoop van de onderliggende aandelen:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 50 | Eigen aandelen | | | 3 200 |  |
|  | aan | 550 | Kredietinstelling |  | 3 200 |

20 EUR × 160 opties = 3 200 EUR

Verkoop van de aandelen aan de optiehouders n.a.v. het lichten van hun optie:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 550 | Kredietinstelling | | | 2 400 |  |
| 652 | Minderwaarde op de realisatie van vlottende activa | | | 800 |  |
|  | aan | 50 | Eigen aandelen |  | 3 200 |

15 EUR × 160 opties = 2 400 EUR

3 200 EUR - 2 400 EUR = 800 EUR

Terugname van de voorziening:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 16 | Voorziening voor risico’s en kosten | | | 208 |  |
|  | aan | 6371 | Voorziening voor andere risico’s en kosten (besteding) |  | 208 |

1680 - Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies

|  |  |
| --- | --- |
| *Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de terug te nemen voorziening via credit:   *>>*rek. 789*Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>>*rek. 680*Overboeking naar de uitgestelde belastingen* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Van toepassing op alle kapitaalsubsidies die aan de passiefzijde van de balans voorkomen, ook wanneer de kapitaalsubsidies werden toegekend vóór 31 december 1991.  Voor het gebruik van deze rekening verwijzen wij naar de uitleg gegeven voor de rubriek 16 ‘Voorziening voor risico’s en kosten’ en naar de rekeningen 1681, 1682, 1687, 1688.  De berekening van de uitgestelde belasting moet aangepast worden in functie van de evolutie van het belastingtarief voor de vennootschappen. Door de invoering van de fiscale hervorming van 2003 zijn deze tarieven immers gewijzigd. Ga voorzichtig om met de toepassing van het verlaagde tarief en onderzoek of de vennootschap wel degelijk kan genieten van het verlaagde tarief en aan alle voorwaarden werd voldaan. De voorzichtigheid wil dat voor dergelijke berekeningen het beter is het normale tarief toe te passen.  Art. 3:28 KB/WVV: de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid, vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

CBN-advies

1680 Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies

16/03/2011 – CBN-advies 2011/13 – Overheidssubsidies

23/10/2013 – CBN-advies 2013/14 – De boekhoudkundige verwerking van de uitgestelde belastingen bij gerealiseerde meerwaarden waarvoor de uitgestelde belastingregeling geldt en bij kapitaalsubsidies

09/09/2015 – CBN-advies 2015/7 – Boekhoudkundige verwerking van de tax shelter in hoofde van de productievennootschap (raamovereenkomsten getekend vanaf 1 januari 2015)

1681 - Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op immateriële vaste activa

|  |  |
| --- | --- |
| *Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op immateriële vaste activa* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de terug te nemen voorziening via credit:   *>>*rek. 789*Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>>*rek. 680*Overboeking naar de uitgestelde belastingen* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Art. 3:28 KB/WVV: de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid, vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

1682 - Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op materiële vaste activa

|  |  |
| --- | --- |
| *Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op materiële vaste activa* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de terug te nemen voorziening via credit:   *>>*rek. 789*Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>>*rek. 680*Overboeking naar de uitgestelde belastingen* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Art. 3:28 KB/WVV: de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid, vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

CBN-advies

1682 Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden

23/10/2013 – CBN-advies 2013/14 – De boekhoudkundige verwerking van de uitgestelde belastingen bij gerealiseerde meerwaarden waarvoor de uitgestelde belastingregeling geldt en bij kapitaalsubsidies

1687 - Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op effecten die zijn uitgegeven door de belgische openbare sector

|  |  |
| --- | --- |
| *Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op effecten die zijn uitgegeven door de belgische openbare sector* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de terug te nemen voorziening via credit:   *>>*rek. 789*Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>>*rek. 680*Overboeking naar de uitgestelde belastingen* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Art. 3:28 KB/WVV: de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid, vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

1688 - Buitenlandse uitgestelde belastingen

|  |  |
| --- | --- |
| *Buitenlandse uitgestelde belastingen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de terug te nemen voorziening via credit:   *>>*rek. 789*Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves* | * Het bedrag van de voorziening via debet:   *>>*rek. 680*Overboeking naar de uitgestelde belastingen* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Art. 3:28 KB/WVV: de voorzieningen voor risico’s en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.  Onverminderd artikel 3:11, eerste lid, vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum de beste schatting van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.  Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa. | |

168 (vzw) - Voorzieningen voor schenkingen en legaten met terugnemingsrecht

|  |  |
| --- | --- |
| *Voorzieningen voor schenkingen en legaten met terugnemingsrecht* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het teruggenomen of gebruikte bedrag   *>> langs het credit van rekening 6381 Provisie voor schenkingen en legaten met terugnemingsrecht – besteding en terugneming* | * Het bedrag van de provisie   *>> langs het debet van rekening 6380 Provisie voor schenkingen en legaten met terugnemingsrecht – toevoeging* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Bepaalde schenkingen en legaten kunnen bezwaard zijn met een verplichting opgelegd door de legataris of schenker: bijvoorbeeld de verplichting om een gebouw te gebruiken voor een specifiek doeleinde en ingeval het gebouw een andere bestemming krijgt, de verplichting dit terug te geven aan andere erfgenamen of aan een andere vereniging. De samengestelde provisie heeft tot doel dit risico in te dekken in hoofde van de vereniging. | |

16 (vzw) - Voorzieningen

DEFINITIE

Het zijn dezelfde voorzieningen zoals voorzien voor de vennootschappen.

In het geval van een erfpachtovereenkomst, als de bouwwerken op een terrein moeten worden afgebroken en het terrein in zijn oorspronkelijke staat moet worden hersteld, zal de erfpachter, tijdens de duur van de erfpachtovereenkomst, voorzieningen aanleggen om die kosten te kunnen dekken aan het einde van het contract. De boeking wordt verricht door het debet van rekening 63 Voorzieningen voor risico’s en kosten en het credit van rekening 16 Voorzieningen en uitgestelde belastingen (zie advies nr. NFP-2 van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen – [http://www.cnc-cbn.be](http://www.cnc-cbn.be/)).

17 - Schulden op meer dan een jaar

OMSCHRIJVING

De passiefrubriek VIII van de balans ‘Schulden op meer dan één jaar’ bestaat uit 4 categorieën:

|  |  |
| --- | --- |
| A. Financiële Schulden | Rekening nr. |
| 1. Achtergestelde leningen | 170 |
| 2. Niet-achtergestelde obligatieleningen | 171 |
| 3. Leasingschulden en soortgelijke schulden | 172 |
| 4. Kredietinstellingen | 173 |
| 5. Overige leningen | 174 |
| B. Handelsschulden |  |
| 1. Leveranciers | 1750 |
| 2. Te betalen wissels | 1751 |
| C. Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen | 176 |
| D. Overige schulden | 179 |

Onder de post ‘Schulden op meer dan één jaar’ worden de schulden opgenomen die een contractuele looptijd hebben van meer dan één jaar.

De schulden die in feite langer lopen dan één jaar omdat de schuldeiser inactief blijft zonder dat er enige contractuele bepaling bestaat, worden niet beschouwd als ‘schulden op langer dan één jaar’, maar moeten opgenomen worden onder de rubriek IX ‘Schulden op ten hoogste één jaar’.

Onder de schulden worden opgenomen: te betalen kosten die in de loop van het boekjaar zijn ontstaan maar waarvan bij het afsluiten van het boekjaar nog geen titel bestaat, maar die naar hun bedrag bepaald of nauwkeurig bepaalbaar zijn.

Onder de overlopende rekeningen worden opgenomen de pro rata van de kosten die pas in een later boekjaar zullen worden betaald maar die betrekking hebben op het afgelopen jaar.

De rekeningen worden o.a. gebruikt om de pro rata berekende interest op leningen toe te rekenen aan het afgelopen boekjaar.

Een achtergestelde lening is een lening waarvoor de schuldeiser er uitdrukkelijk mee instemt dat in geval van vereffening van de onderneming eerst alle andere schuldeisers worden uitbetaald, vooraleer de achtergestelde lening wordt terugbetaald.

De achtergestelde leningen worden onderverdeeld in converteerbare en niet-converteerbare leningen.

De niet-achtergestelde obligatieleningen moeten eveneens gesplitst worden in converteerbare en niet-converteerbare.

Als leasingschulden zijn aangegaan tegenover kredietinstellingen moeten zij toch als leasingschulden worden verantwoord.

Onder de schulden ten aanzien van kredietinstellingen worden onder meer opgenomen de orderbriefjes (promessen) die door de onderneming werden onderschreven op naam of aan toonder van de kredietinstellingen alsmede de schulden aan kredietinstellingen uit hoofde van bankaccepten die door de onderneming in omloop werden gebracht, ook al vinden zij hun oorsprong in de aankoop van goederen en diensten.

De minimumindeling van het algemeen rekeningstelsel van deze rubriek bestaat uit de volgende rekeningen:

* 1730 Schulden op rekening
* 1731 Promessen
* 1732 Acceptkredieten

De leveranciersschulden met een contractuele looptijd van minder dan een jaar worden onder ‘Handelsschulden – Leveranciers’ vermeld.

De schulden vertegenwoordigd door een wissel worden onder de ‘Handelsschulden – Te betalen wissels’ opgenomen.

Onder de te ‘Ontvangen vooruitbetalingen’ worden de vooruitbetalingen van klanten of derden ter uitvoering van verbintenissen op meer dan een jaar opgenomen, inzonderheid de voorschotten in verband met bouwopdrachten die een looptijd van meer dan een jaar hebben.

Onder de ‘Overige schulden’ worden alle schulden opgenomen die niet kunnen worden ondergebracht in de voorgaande rubrieken (bijvoorbeeld schulden t.o.v. verbonden ondernemingen, bestuurders).

BESPREKING

1. Waarderingsgrondslagen

De schulden worden gewaardeerd tegen nominale waarde rekening houdend met de voorschriften van art. 67 (interest begrepen in schulden of renteloze schulden).

*Voorbeelden*

Nominale waarde bv. een lening van 125 000 EUR à 12,75% op 5 jaar, met jaarlijkse aflossing van 1/5de van het kapitaal en jaarlijkse rentebetaling.

Terugbetalingswaarde bv. een obligatielening met nominale waarde van 25 EUR. uitgegeven tegen 99,25% en terugbetaalbaar tegen 101,5% wordt aangeduid als een schuld van 25,38 EUR.

Leasingschulden = schuld is de som van de kapitaalbestanddelen begrepen in de leasingtermijnen.

Schulden in vreemde munten worden beschouwd als monetaire posten. Ingeval de schulden zijn ingedekt, geldt de koers van de dekkingsverrichting.

2. Bijzonderheden

2.1. SPECIFIEKE REGELS IN VERBAND MET DE SCHULDEN VOORTVLOEIEND UIT DE TOEPASSING VAN ART. 67

De schulden worden in de balans opgenomen voor hun nominale waarde.

In voorkomend geval wordt in de overlopende rekeningen van het actief geboekt en pro rata temporis in resultaat genomen op grond van de samengestelde interesten:

a) de rente die op basis van de overeenkomst tussen partijen in de nominale waarde van de schuld begrepen is;

b) het verschil tussen de aanschaffingswaarde en de nominale waarde van de schuld;

c) het disconto op renteloze of abnormaal laag rentende schulden die:

* terugbetaalbaar zijn na meer dan één jaar te rekenen vanaf het ogenblik waarop zij in het vermogen van de onderneming zijn opgenomen en;
* betrekking hebben op hetzij als opbrengst geboekte bedragen in de resultatenrekening, hetzij op de prijs van de overdracht van vaste activa of van een activiteitsbranche.

Het bedoelde disconto wordt berekend op basis van de voor dergelijke schulden geldende marktrente op het ogenblik waarop de schuld werd opgenomen in het vermogen van de onderneming.

*Voorbeeld*(rente in de nominale waarde van de schuld opgenomen)

Een onderneming A koopt bv. een torenkraan van onderneming B voor de prijs van 76 620 EUR te betalen binnen twee jaar op 31/05/1996.

De contractueel overeengekomen rentevoet bedraagt 12%.

De actualisatievoet die gebruikt zal worden voor de berekening van de contante waarde (waarde per 01/05/1994) bedraagt (1 + 0,12)2 = 1,2544.

De contante waarde van de machine is.

Onderneming A sluit haar rekeningen af per 31/12 van elk jaar.

Op welke wijze worden de verrichtingen die voortvloeien uit deze aankoop in de verschillende jaren geboekt?

*A) Boeking aankoop van de machine per 01/06/1994*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 2310 | Machines aanschaffingswaarde | | | 61 081 |  |
| 490 | Over te dragen kosten | | | 15 539 |  |
|  | aan | 1750 | Leveranciers |  | 76 620 |

*B) Boeking van de vervallen interesten*

Hoewel de interest effectief slechts betaald wordt op de vervaldag van de schuld, moet het gedeelte van de interest dat betrekking heeft op elk boekjaar, voor dat boekjaar als een vervallen rente geboekt worden.

Om het bedrag van de vervallen interest per periode juist te berekenen zal men een verschillende interestvoet moeten toepassen voor de periode 01/06/1994-30/05/1995 en voor de periode 01/06/1995-30/05/1996.

Dit vloeit voort uit het feit dat men bij de berekening van de contante waarde de actualisatie uitvoerde op basis van een samengestelde interest nl. (1 + 0,12)2 = 1,2544 of 25,44%.

Voor de periode 01/06/1994-31/05/1995 zal men een rentevoet toepassen van 12%

d.w.z. de basisrentevoet uit de overeenkomst. Hieruit blijkt dat voor het eerste jaar een enkelvoudige interest toegepast wordt.

Voor de periode 01/06/1995-31/05/1996 zal men een rentevoet toepassen van 25,44 - 12 = 13,44%.

Dit betekent dat men over de tweede periode een samengestelde interest toepast d.w.z. dat men eveneens interest berekent over de interest. Op grond van wat zo juist gezegd werd, kan het percentage voor de tweede periode ook als volgt berekend worden.

0,12 + (0,12 × 0,12) = 0,12 + 0,0144 = 0,1344 = 13,44%.

Schematisch kan de toerekening van de interest aan de betreffende jaren als volgt voorgesteld worden:

Table

Description automatically generated with medium confidence

Vervallen rente over 1994 (van 01/06/1994 tot 31/12/1994, dus 7 maanden)

= 61 081 × 0,12 × 7/12 = 4 275,67 EUR

Vervallen rente over 1995

*periode 01/01/1995 – 31/05/1995*

= 61 081 × 0,12 × 5/12 = 3 054,05 EUR

*periode 01/06/1995 – 31/12/1995*

= 61 081 × 0,1344 × 7/12 = 4 788,76 EUR

Totaalbedrag rente over 1995: 3 054,05 + 4 788,76 = 7 842,81 EUR

Vervallen rente over 1996

= 61 081 × 0,1344 × 5/12 = 3 420,53 EUR

De jaarlijkse boeking van de vervallen interesten gebeurt als volgt:

per 31/12/1994 – Interesten ten laste van resultatenrekening 1994

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 6500 | Rente, commissies en kosten verbonden aan schulden | | | 4 275,67 |  |
|  | aan | 490 | Over te dragen kosten |  | 4 275,67 |

per 31/12/1995 – Interesten ten laste van resultatenrekening 1995

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 6500 | Rente, commissies en kosten verbonden aan schulden | | | 7 842,81 |  |
|  | aan | 490 | Over te dragen kosten |  | 7 842,81 |

per 31/12/1996 – Interesten ten laste van resultatenrekening 1996

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 6500 | Rente, commissies en kosten verbonden aan schulden | | | 3 420,53 |  |
|  | aan | 490 | Over te dragen kosten |  | 3 420,53 |

*C) Boekingen in verband met de terugbetalingen*

Omdat de betreffende schuld een schuld op meer dan één jaar is, zal deze schuld per 31/12/1995 overgeboekt moeten worden naar de rubriek ‘Schulden op meer dan één jaar die binnen het jaar vervallen’.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1750 | Leveranciers | | | 76 620,00 |  |
|  | aan | 4250 | Leveranciers |  | 76 620,00 |

Bij de betaling van de schuld op 31/05/1996 boekt men de volgende post:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 4250 | Leveranciers | | | 76 620,00 |  |
|  | aan | 550 | Bank |  | 76 620,00 |

*D) Schulden die in termijnen worden betaald met een vast lastenpercentage (zie*CBN-advies van 06/07/2016 *– Schulden en vorderingen: gevolgen van de wijzigingen aan artikel 67 KB W.Venn. door het KB van 18 december 2015)*

Niet meer van toepassing voor de boekjaren na 31/12/2015 volgens het KB van 18 december 2015.

2.2. SPECIFIEKE ACHTERGESTELDE LENING

De post ‘Achtergestelde leningen’ moet enkel gebruikt worden voor leningen met een achterstellingsclausule die voor alle schuldeisers geldt. Een specifiek achtergestelde lening, waarbij afstand van rang uitsluitend of beperkend toegestaan wordt ten voordele van een of meer schuldeisers, wordt niet opgenomen in de passiefpost VIII.A.1. omdat de achterstelling niet geldt voor alle schuldeisers.

Ze wordt in een passende passiefpost geboekt en de specifieke achterstellingsclausule wordt in de toelichting vermeld.

2.3. SCHULDEN VERTEGENWOORDIGD DOOR VASTRENTENDE EFFECTEN

Schulden vertegenwoordigd door vastrentende effecten worden gewaardeerd op grond van hun uitgifteprijs (aanschaffingswaarde).

Wanneer evenwel hun actuariële rentelast berekend bij uitgifte, met inachtneming van hun terugbetalingswaarde op de vervaldag verschilt van hun nominale rendement, wordt het verschil tussen uitgifteprijs en de terugbetalingswaarde pro rata temporis voor de resterende looptijd van de effecten in resultaat als bestanddeel van de interestlast van deze effecten en, naargelang van het geval, toegevoegd aan of afgetrokken van de uitgifteprijs (aanschaffingswaarde) van de effecten.

De inresultaatneming van dit verschil gebeurt op geactualiseerde basis, uitgaande van de actuariële interestlast.

Wanneer echter de weerslag van de inresultaatneming van de actuariële interestlast ten opzicht van de nominale interestlast te verwaarlozen is, mag een keuze worden gemaakt tussen een van de twee methoden.

Deze keuze is echter niet mogelijk voor effecten met een interestlast die uitsluitend voortkomt uit het verschil tussen de uitgifteprijs en de terugbetalingswaarde (bv. zerobonds).

3. Obligatielening

Wanneer een vennootschap nieuwe middelen moet aantrekken, heeft zij doorgaans de keuze:

* ofwel een kapitaalverhoging doorvoeren,
* ofwel een lening aangaan.

Een lening biedt soepelheid, maar geeft aanleiding tot rentekosten. Ze kan zowel op korte als op lange termijn aangegaan worden.

De belangrijkste vormen van lening zijn:

* leningen toegestaan in R/C door vennoten,
* leningen toegestaan door kredietinstellingen,
* leningen toegestaan door derden.

Een speciaal geval van lening is de obligatielening die door naamloze vennootschappen uitgeschreven kunnen worden. De nodige gelden worden verzameld door een privéplaatsing of een openbare plaatsing. De lening wordt vertegenwoordigd door een schuldbrief, obligatie genoemd.

Er bestaan verschillende soorten obligaties:

* obligaties op naam (register van obligatiehouders),
* obligaties aan toonder,
* gemengde obligaties (obligatie op naam, coupon aan toonder).

Obligaties kunnen ook ingedeeld worden als volgt:

* gewone obligaties (zonder bijzondere waarborgen),
* bevoorrechte obligaties (zekere activa vormen waarborg),
* hypothecaire obligaties (waarborg = hypothecaire inschrijving).

Verder kan men nog onderscheiden:

* vastrentende obligaties (vaste rente bij uitgifte bepaald),
* obligaties met veranderlijke rentevoet,
* winstdelende obligaties (benevens rente, winst deelgerechtigd),
* obligaties met progressieve rente (stijgende rentevoet – scharnierleningen),
* obligaties met gekapitaliseerde rente (rente wordt gevoegd bij hoofdsom).

Zoals bij aandelen kunnen obligaties ook worden uitgegeven:

* via een privéplaatsing (privéopname),
* via een openbare uitgifte.

Obligaties kunnen worden uitgegeven:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Uitgifte onder pari | Uitgifte tegen pari | Uitgifte boven pari |
| Terugbetaling onder pari |  | Negatieve terugbetalings­premie | Negatieve dubbele premie |
| Terugbetaling tegen pari | Uitgiftepremie | Lening zonder premie | Negatieve uitgiftepremie |
| Terugbetaling boven pari | Dubbele premie | Terugbetalingspremie |  |

Zie voor uitgebreidere voorbeelden het CBN-advies 2019/07 – Boekhoudkundige verwerking van de uitgifte van een obligatielening.

Ten slotte onderscheidt men nog:

* converteerbare obligaties: die kunnen worden omgezet in aandelen als de obligatiehouder dat verkiest;
* obligaties met voorkeurrecht (warrants): de obligatiehouder heeft voorkeurrecht om in te schrijven op kapitaalverhoging;
* achtergestelde obligatieleningen: terugbetaling enkel nadat alle huidige en toekomstige schuldeisers van de emitterende vennootschap werden terugbetaald.

Boekhoudkundige verwerking inzake uitgifte gewone lening:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Kredietinstellingen | | … |  |
| aan | R/C Vennoot  (voorschot in rekening-courant door vennoot) |  | … |
| Kredietinstellingen | | … |  |
| aan | Lening  (toekenning lening door privépersoon of instelling) |  | … |

CBN-advies

03/07/2019 – CBN-advies 2019/07 – Boekhoudkundige verwerking van de uitgifte van een obligatielening

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Kredietinstellingen | | … |  |
| aan | Schulden t.o.v. kredietinstellingen (aangaan lening bij kredietinstelling) |  | … |

Wanneer een onderneming een lening aangaat, waarbij als waarborg voor de terugbetaling een hypothecaire inschrijving (of mandaat tot inschrijving) wordt verleend (op het onroerend vermogen van de vennootschap) spreekt men van een hypothecaire lening o/g.

Boekhoudkundige verwerking van de uitgifte van een privéobligatielening:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 17111 | | Te plaatsen obligaties | | … |  |
|  | | aan | 17110 Niet-achtergestelde, niet- converteerbare obligatielening  (beschikbaarstelling van de titels) |  | … |
| 413 | Obligatiehouders te storten | | | … |  |
|  | aan | | 17111 Te plaatsen obligaties (registratie van de ontvangen inschrijvingen) |  | … |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 55 | Kredietinstellingen | | | | … |  |
|  | aan | | 413 Obligatiehouders te storten (ontvangst afbetaling op de inschrijving) | |  | … |
| 201 | | Kosten bij uitgifte van leningen en disagio | | | … |  |
|  | | aan | | 440 Leveranciers (kosten voor drukken obligaties bv.) |  | … |

Boekhoudkundige verwerking van uitgifte obligatielening door openbare inschrijving zal de verschillende stappen van de uitgifte registreren als volgt:

* uitschrijving van een 10%-obligatielening (10 000 000 EUR);
* inschrijving op de 10 000 obligaties à 995 EUR (beneden pari);
* ontvangst van de stortingen in speciën;
* boeking van de uitgiftekosten.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 17111 | Te plaatsen obligaties 10% | | | | 10 000 000 | |  |
|  | aan | | 17110 Niet-achtergestelde en niet-converteerbare obligaties | |  | | 10 000 000 |
| 413 | | Obligatiehouders te storten | | | | 9 950 000 |  |
| 2010 | | Disagio op leningen | | | | 50 000 |  |
|  | | aan | | 17111 Te plaatsen obligaties | |  | 10 000 000 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 550 | Kredietinstellingen | | | | 9 950 000 | |  | |
|  | aan | | 413 Obligatiehouders te storten | |  | | 9 950 000 | |
| 2011 | | Kosten bij uitgifte van leningen | | | | 7 499 | |  |
| 411 | | Terug te vorderen btw | | | | 1 575 | |  |
|  | | aan | | 440 Leveranciers | |  | | 9 074 |

Het hierbovenstaande schema betreft de oude regeling die van kracht was voor het verschijnen van het KB van 30 december 1991. Vastrentende effecten werden in de balans opgenomen tegen hun aanschaffingswaarde. Sinds 1992 evenwel wordt een nieuwe regeling toepasbaar. De financiële ontwikkelingen hebben het financiële klimaat ernstig gewijzigd. De vastrentende effecten krijgen vaak een nominale rentevoet die de marktrente niet meer weerspiegelt. De (lage) nominale rentevoet wordt dan gecompenseerd via een aanpassing van de uitgifte- of terugbetalingsvoorwaarden (een extreem voorbeeld hiervan is de zerobon). Zo krijgt deze obligatielening geen vaste rentevoet, maar wordt zij uitgegeven tegen bv. 60% van de terugbetalingsprijs. De resterende 40% treedt eigenlijk in de plaats van de rentevoet. Het moge duidelijk zijn dat de onderneming een dergelijke obligatielening niet kan boeken tegen aanschaffingsprijs.

|  |  |
| --- | --- |
| *Eenvoudig voorbeeld* |  |
| Aanschaffingswaarde van de obligatie | 97,5 |
| Terugbetalingsprijs | 100,0 |
| Looptijd 5 jaar  Nominale rentevoet | 8,5% |

Wat is het actuariële rendement uit cashflows?

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| jaar (0) | Cashflow | 97,5 |
| jaren (1)(2)(3)(4) | Cashflow | (8,5) |
| jaar (5) | Cas flow | (108,5) |

De nominale rentevoet verschilt van de actuariële rentevoet.

Het verschil tussen aanschaffingsprijs en terugbetalingsprijs – spreiden van de looptijd van het vastrentend effect. De spreiding wordt verwerkt als opbrengst (kost) als een correctie van de normale rente. De tegenpost is een correctie op de inventariswaarde van de effecten.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| jaren | Nominale  rente | Reële  rente | Rente-  correctie | Inventaris-  waarde |
| 0 |  |  |  | 97,5 |
| 1 | 8,5 | 8,9165 | 0,4165 | 97,9165 |
| 2 | 8,5 | 8,9546 | 0,4546 | 98,3711 |
| 3 | 8,5 | 8,9961 | 0,4962 | 98,8673 |
| 4 | 8,5 | 9,0415 | 0,5416 | 99,4089 |
| 5 | 8,5 | 9,0910 | 0,5910 | 100 |
|  |  |  | 2,5 |  |

*Boeking van de uitgifte van de lening*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| kredietinstellingen | | 97,5 |  |
| Over te dragen kosten | | 2,5 |  |
| aan | Obligatielening |  | 100,0 |

*Boeking van de rente (jaarlijks)*

(nominale rente + correctie = actuarieel rendement)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Rentekosten | | 8,9165 |  |
| aan | Kredietinstellingen |  | 8,5 |
|  | Over te dragen |  | 0,4165 |

Dus het disagio op leningen wordt niet langer onder de oprichtingskosten geboekt en daar lineair afgeschreven.

De nieuwe methode geeft aldus een juister beeld van de inventariswaarde en de resultaten uit vastrentende effecten.

*De rentebetaling op de gewone leningen*

Achtereenvolgens onderscheiden we:

* rente toegekend aan vennoten op voorschotten in R/C;
* rente op leningen verstrekt door derden;
* rente aangerekend door kredietinstellingen.

In de eerste twee gevallen zal normaliter roerende voorheffing worden ingehouden door de vennootschap.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 6500 | Rente op schulden | | … |  |
|  | aan | 4890 R/C vennoten |  | … |
|  |  | 453 Ingehouden roerende voorheffing |  | … |

(registratie van de rentelast)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 489 | R/C Vennoten | | … |  |
| 453 | Ingehouden roerende voorheffing | | … |  |
|  | aan | 550 Kredietinstellingen |  | … |

(betaling van de nettorente aan de genieter en betaling van de roerende voorheffing aan de fiscus)

Bij betaling van rente aan kredietinstellingen wordt geen roerende voorheffing ingehouden. De brutorente wordt aan de bank betaald.

De principes voor het boeken van de gewone rente op een obligatielening zijn identiek:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Rente op obligaties | | … |  |
|  | aan | Te betalen rentecoupon nr. ... |  | … |

(boeking van de brutorentelast voor de vennootschap)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Te betalen rentecoupon nr. | | ... |  |
|  | aan | Ingehouden roerende voorheffing |  | … |
|  |  | Te betalen nettocoupon |  | … |

(beschikbaarstelling van de nettocoupon)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Ingehouden roerende voorheffing | | … |  |
|  | Te betalen nettocoupon | | … |  |
|  | aan | Kredietinstellingen |  | … |

(betaling van de nettorente en de bronbelasting)

4. Toelichting

Toelichting X Staat van schulden

X.A. Uitsplitsing van de schulden met een oorspronkelijke looptijd van meer dan één jaar in:

* hoogstens één jaar (rekening 42)
* meer dan één jaar, maar hoogstens 5 jaar (rekening 17)
* meer dan 5 jaar (rekening 17)

X.B. Gewaarborgde schulden

* door Belgische overheden
* door zakelijke zekerheden gesteld of beloofd op activa van de onderneming:
* in pandgeving (voorraden, vorderingen enz.)
* hypotheek (evenals onherroepelijk mandaat tot vestigen van hypotheek)
* pand op het handelsfonds

Toelichting VOL C 6.14 Niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen

* hier worden onder meer de zakelijke zekerheden opgegeven die door de onderneming werden gesteld of beloofd op haar eigen activa als waarborg voor schulden of verplichtingen
* overige niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen zoals:
* goederen en waarden gehouden door derden in hun naam maar ten bate en op risico van de onderneming
* belangrijke verplichtingen tot aankoop van vaste activa
* belangrijke verplichtingen tot verkoop van vaste activa
* termijnverrichtingen
* verplichtingen voortvloeiend uit de technische waarborgen verbonden met al geleverde verkopen of diensten
* belangrijke hangende geschillen en andere belangrijke verplichtingen

CBN-advies

17 Schulden op meer dan 1 jaar

06/07/2016 – CBN-advies 2016/10 – Schulden en vorderingen: gevolgen van de wijzigingen aan artikel 67 KB W.Venn. door het koninklijk besluit van 18 december 2015

170 - Achtergestelde leningen

OMSCHRIJVING

Het betreft hier schulden bestaande uit gewone leningen of obligatieleningen met de volgende kenmerken:

* De onderneming geeft geen enkele waarborg inzake hun terugbetaling.
* Hun terugbetaling kan slechts gebeuren na terugbetaling van alle andere schulden.

Qua rangschikking inzake terugbetaling komen deze leningen juist voor het kapitaal. Praktisch gezien kan men dit soort leningen gelijkstellen met het kapitaal.

Het enige merkbare verschil is dat deze leningen aan de verschaffers ervan een vast inkomen geven (interest) en de aandeelhouders enkel een variabel inkomen krijgen op basis van de winst wanneer er winst is.

De achtergestelde leningen kunnen al dan niet converteerbaar zijn, d.w.z. zij kunnen omgezet worden in kapitaal.

Zij zijn niet converteerbaar wanneer zij niet omgezet kunnen worden in kapitaal.

De achtergestelde leningen onderschreven door kredietinstellingen worden eveneens onder deze rubriek geboekt en niet onder de rubriek 173 Kredietinstellingen.

1700 - Converteerbare achtergestelde leningen

|  |  |
| --- | --- |
| *Converteerbare achtergestelde leningen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking van het tijdens het volgende boekjaar terug te betalen bedrag als de conversieoptie niet gelicht is via credit:   *>>*rek. 4200*Converteerbare achter-gestelde obligaties*   * De overboeking naar kapitaal als de conversieoptie gelicht is via credit:   *>>*rek. 100*Geplaatst kapitaal* | * Het te storten nettobedrag (uitgifteprijs) via debet:   *>> de financiële rekeningen*  *>>*rek. 4165*Obligatiehouders nog te storten saldo*   * Het bedrag van het disagio indien obligatielening via debet:   *>>*rek. 2011*Disagio op leningen* |

1701 - Niet converteerbare achtergestelde leningen

|  |  |
| --- | --- |
| *Niet-converteerbare achtergestelde leningen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking van het tijdens het volgende boekjaar terug te betalen bedrag via credit:   *>>*rek. 4201*Niet-converteerbare achtergestelde leningen* | * Het te storten nettobedrag (de uitgifteprijs) via debet:   *>> de financiële rekeningen*  *>>*rek. 4165*Obligatiehouders nog te storten saldo*   * Het bedrag van het disagio van de obligatielening via debet:   *>>*rek. 2011*Disagio op leningen* |

171 - Niet-achtergestelde obligatieleningen

OMSCHRIJVING

Het betreft hier gewone obligatieleningen die normaal terugbetaalbaar zijn op het einde van hun looptijd.

Deze leningen kunnen naargelang van het geval al dan niet converteerbaar zijn.

1710 - Converteerbare niet achtergestelde obligatieleningen

|  |  |
| --- | --- |
| *Converteerbare niet-achtergestelde obligatieleningen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking van het tijdens het volgend boekjaar terug te betalen gedeelte, als de conversieoptie niet gelicht is, via credit:   *>>*rek. 4210*Converteerbare niet-achtergestelde obligatieleningen*   * De incorporatie in het kapitaal als de conversieoptie wel gelicht is via credit:   *>>*rek. 100*Geplaatst kapitaal* | * Het nettobedrag van de lening via debet:   *>> de financiële rekeningen*  *>>*rek. 4165*Obligatiehouders nog te storten saldo*   * Het bedrag van het disagio van de lening via debet:   *>>*rek. 2011*Disagio op leningen* |

1711 - Niet converteerbare niet achtergestelde obligatieleningen

|  |  |
| --- | --- |
| *Niet-converteerbare niet-achtergestelde obligatieleningen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking van het tijdens het volgende boekjaar terug te betalen gedeelte via credit:   *>>*rek. 4211*Niet-converteerbare niet-achtergestelde obligatieleningen* | * Het nettobedrag van de lening via debet:   *>> de financiële rekeningen*  *>>*rek. 4165*Obligatiehouders nog te storten saldo*   * Het bedrag van het disagio van de lening via debet:   *>>*rek. 2011*Disagio op leningen* |

CBN-advies

1711 Niet-converteerbare niet-achtergestelde obligatieleningen

11/07/2019 – CBN-advies 2019/07 – Boekhoudkundige verwerking van de uitgifte van een obligatielening

172 - Leasingschulden en soortgelijke schulden

BESPREKING

In toepassing van art. 3:40 KB/WVV moeten alle schulden die voortvloeien uit leasing en soortgelijke overeenkomsten op het passief van de balans geboekt worden ten belope van het gedeelte van de in de volgende boekjaren te storten termijnen, dat strekt tot de wedersamenstelling van de kapitaalwaarde van het goed waarop de overeenkomst betrekking heeft.

Het bedrag waarvoor deze schuld geboekt is, is gelijk aan

a) Overeenkomsten inzake huurfinanciering

De kapitaalwaarde van de vaste activa in huurfinanciering. Deze waarde bestaat uit de eigenlijke aankoopprijs vermeerderd met de eventueel bijkomende kosten zoals vervoerkosten en douanekosten.

b) Overeenkomsten inzake erfpacht, opstal en andere gelijkaardige rechten. De totale waarde van het vaste gebruiksrecht en de jaarlijkse vergoedingen.

De financiële lasten, aangerekend door de erfpachtgever, de leasinggever of de eigenaar van dergelijke rechten, zijn in het bedrag van de schuld niet inbegrepen. Deze lasten worden rechtstreeks als lasten geboekt bij de periodieke betalingen.

Meer uitgebreid commentaar inzake erfpacht, huurfinanciering en gelijkgestelde rechten en schulden is te vinden in de bespreking van rubriek 25 Vaste activa in leasing of op grond van een soortgelijk recht (klasse 2).

Deze wijze van boeken van de leasingschulden en soortgelijke is van toepassing

*a) op de contracten afgesloten na 01/01/1980*

* voor de ondernemingen die op deze datum aan de volgende criteria beantwoorden:
* aantal werknemers > 100
* omzet > 100 miljoen BEF (2 478 935 EUR)
* balanstotaal > 50 miljoen BEF (1 239 467 EUR)
* alle andere ondernemingen moesten deze boekwijze niet volgen en mochten de termijnbetalingen boeken als huur.

*b) op de contracten afgesloten na 01/01/1984*

* voor alle ondernemingen die onder toepassing van het KB van 30/01/2001 ter uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen vallen en dit zonder onderscheid.

CBN-advies

172 Leasingschulden en soortgelijke rechten

24/06/2015 – CBN-advies 2015/4 – Leasing

1720 - Schulden van erfpacht en soortgelijke rechten

|  |  |
| --- | --- |
| *Schulden van erfpacht en soortgelijke rechten* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking van het tijdens het volgend boekjaar terug te betalen gedeelte van deze schulden via credit:   *>>*rek. 4220*Schulden van erfpacht, opstal, huurfinanciering en van soortgelijke overeenkomsten* | * De kapitaalwaarde van deze schulden op meer dan één jaar via debet:   *>>*rek. 25*Vaste activa in leasing of op grond van een soortgelijk recht (of van een subrekening van de rubriek 25)* |

1721 - Schulden leasing van onroerende goederen

|  |  |
| --- | --- |
| *Schulden leasing van onroerende goederen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking van het tijdens het volgende boekjaar terug te betalen gedeelte van deze schulden via credit:   *>>*rek. 4221*Schulden leasing van onroerende goederen* | * De kapitaalwaarde van deze schulden op meer dan één jaar via debet:   *>>*rek. 25*Vaste activa in leasing of op grond van een soortgelijk recht (of een subrekening van de rubriek 25)* |

CBN-advies

1721 Leasingschulden en soortgelijke rechten

24/06/2015 – CBN-advies 2015/4 – Leasing

1722 - Schulden leasing van roerende goederen

|  |  |
| --- | --- |
| *Schulden leasing van roerende goederen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking van het tijdens het volgende boekjaar terug te betalen gedeelte van deze schulden via credit:   *>>*rek. 4222*Schulden leasing roerende goederen* | * De kapitaalwaarde van deze schulden op meer dan één jaar via debet:   *>>*rek. 25*Vaste activa in leasing of op grond van een soortgelijk recht (of een subrekening van de rubriek 25)* |

CBN-advies

1722 Leasingschulden en soortgelijke rechten

24/06/2015 – CBN-advies 2015/4 – Leasing

172 (vzw) - Leasingschulden en soortgelijke schulden

wat de boekhoudkundige verwerking van de erfpachtovereenkomsten voor verenigingen en stichtingen betreft, heeft de Commissie voor Boekhoudkundige Normen een zeer gedetailleerd advies gepubliceerd (nr. NFP-2 van 23 juli 2008) (zie ook rekening 223 VZW en [http://www.cnc-cbn.be](http://www.cnc-cbn.be/)).

Samengevat noteren we het volgende in het geval van een periodieke vergoeding: als de canon een redelijke pachtsom is en met de wedersamenstelling van de erfpachtwaarde in kapitaal overeenstemt, wordt de overeenkomst geboekt op het debet van de rekening Materiële vaste activa nr. 25 (leasingrekening en gelijkaardige rechten), via het credit van de rekeningen 17/42 m.b.t. leasingcontracten en gelijkaardige rechten.

173 - Kredietinstellingen

OMSCHRIJVING

Deze rubriek omvat alle schulden van de onderneming op meer dan één jaar ten opzichte van de banken en andere kredietinstellingen.

INDELING

Deze schulden worden ingedeeld in drie groepen, nl.

* schulden op rekening,
* promessen,
* acceptkredieten.

Onder de rubriek 173 Kredietinstellingen moeten eveneens opgenomen worden de door de banken geaccepteerde wissels die hun oorsprong vinden in aankopen van goederen of diensten.

1730 - Schulden op rekening

OMSCHRIJVING

Deze groep van schulden dekt een hele reeks van leningen die door de kredietinstellingen aan de ondernemingen toegestaan werden. Het onderscheid tussen deze leningen ligt niet zozeer in de kredietvorm, maar vooral in het type van waarborgen en zekerheden die door de onderneming of door derden ter zekerstelling van de terugbetaling van de toegestane lening aan de kredietinstellingen werden verleend.

INDELING

Zo kunnen wij een onderscheid maken naar de volgende groepen:

* Schulden gewaarborgd door zakelijke zekerheden verstrekt door de onderneming.

Het betreft hier ontleningen die gedekt zijn door zakelijke zekerheden zoals

* + het pandrecht op bepaalde of bepaalbare, actuele of toekomstige goederen (voorraden, vorderingen enz.);
  + het pandrecht op een handelszaak;
  + het pandrecht voor bestaande en/of toekomstige schuldvorderingen;
  + het onherroepelijk mandaat om een bepaald of bepaalbaar goed te verpanden, inclusief een handelszaak;
  + de wettelijke en bedongen ingeschreven hypotheken, met inbegrip van de hypotheken op alle sommen;
  + het onherroepelijk mandaat tot hypothekeren;
  + het voorrecht van de verkoper;
  + het eigendomsvoorbehoud.
* Schulden gewaarborgd door zakelijke of persoonlijke zekerheden verstrekt door verbonden ondernemingen of ondernemingen waarmee een participatieverhouding bestaat.
* Schulden gewaarborgd door de Belgische overheden.

Het betreft hier leningen aangegaan door de onderneming waarvoor de Belgische overheid zich verbindt tot terugbetaling wanneer de onderneming dit niet meer zou kunnen.

* Schulden gewaarborgd door bestuurders, zaakvoerders.

Het betreft hier leningen aangegaan door de onderneming waarvoor de bestuurders of zaakvoerders ter zekerstelling van de terugbetaling persoonlijke en/of zakelijke zekerheden op hun privévermogen gegeven hebben.

* Niet-gewaarborgde schulden.

CBN-advies

1730 Schulden op rekening

11/07/2018 – CBN-advies 2018/17 – Schulden gewaarborgd door een zakelijke zekerheid – Niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen

17300 - Schulden gewaarborgd door zakelijke zekerheden verstrekt door de onderneming

|  |  |
| --- | --- |
| *Schulden gewaarborgd door zakelijke zekerheden verstrekt door de onderneming* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag dat tijdens het volgende boekjaar komt te vervallen via credit:   *>>*rek. 42300*Schulden gewaarborgd door zakelijke zekerheden verstrekt door de onderneming* | * Het bedrag van de schuld via debet:   *>> financiële rekeningen (klasse 5)* |

17301 - Schulden gewaarborgd door zakelijke of persoonlijke zekerheden verstrekt door verbonden ondernemingen of ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat

|  |  |
| --- | --- |
| *Schulden gewaarborgd door zakelijke of persoonlijke zekerheden verstrekt door verbonden ondernemingen of ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag dat tijdens het volgende boekjaar komt te vervallen via credit:   *>>*rek. 42301*Schulden gewaarborgd door zakelijke of persoonlijke zekerheden verstrekt door verbonden ondernemingen of ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat* | * Het bedrag van de schuld via debet:   *>> financiële rekeningen (klasse 5)* |

17302 - Schulden gewaarborgd door de Belgische openbare overheden

|  |  |
| --- | --- |
| *Schulden gewaarborgd door de Belgische openbare overheden* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag dat tijdens het volgende boekjaar komt te vervallen via credit:   *>> rek . 42302 Schulden gewaarborgd door de Belgische openbare overheden* | * Het bedrag van de schuld via debet:   *>> financiële rekeningen (klasse 5)* |

17303 - Schulden gewaarborgd door de bestuurders, zaakvoerders

|  |  |
| --- | --- |
| *Schulden gewaarborgd door de bestuurders, zaakvoerders* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag dat tijdens het volgende boekjaar komt te vervallen via credit:   *>>*rek. 42303*Schulden gewaarborgd door de bestuurders, zaakvoerders* | * Het bedrag van de schuld via debet:   *>> financiële rekeningen (klasse 5)* |

17304 - Niet gewaarborgde schulden

|  |  |
| --- | --- |
| *Niet-gewaarborgde schulden* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag dat tijdens het volgende boekjaar komt te vervallen via credit:   *>>*rek. 42304*Niet-gewaarborgde schulden* | * Het bedrag van de schuld via debet:   *>> financiële rekeningen (klasse 5)* |

17307 - Andere schulden op rekening

|  |  |
| --- | --- |
| *Andere schulden op rekening* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag dat tijdens het volgende boekjaar komt te vervallen via credit:   *>>*rek. 42307*Andere schulden op rekening* | * Het bedrag van de schuld via debet:   *>> financiële rekeningen (klasse 5)* |

1731 - Promessen

|  |  |
| --- | --- |
| *Promessen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De overboeking van de binnen de 12 maanden vervallende schuld via credit:   *>>*rek. 4231*Promessen* | * Het bedrag van de gedisconteerde promessen via debet:   *>> de financiële rekeningen (klasse 5)* |

1732 - Acceptkredieten

|  |  |
| --- | --- |
| *Acceptkredieten* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De overboeking van de binnen de 12 maanden vervallende schuld via credit:   *>>*rek. 4232*Acceptkredieten* | * Het bedrag van het krediet via debet:   *>> financiële rekeningen (klasse 5)*  *>>*rek. 440*Leveranciers*  *>>*rek. 1730*Schulden op rekening (wegens aankoop van goederen of diensten)* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Deze vorm van kredieten wordt praktisch uitsluitend gebruikt in het kader van de export- en importfinanciering. | |

174 - Overige leningen

OMSCHRIJVING

Deze rubriek omvat alle schulden van de onderneming op meer dan één jaar die niet vallen binnen het kader van die beschreven onder de rubrieken 170 tot 173.

INDELING

De overige leningen op meer dan één jaar omvatten o.a.:

* de Staatsvoorschotten,
* de voorschotten op lange termijn verstrekt door vennoten, bestuurders en andere derden,
* de ontleningen andere dan bij kredietinstellingen.

Ter herinnering, in geval van een vennootschap van het type naamloze vennootschap (art. 7:8 t/m 7:10 WVV) die goederen wenst aan te schaffen toebehorende aan een bestuurder-aandeelhouder, een oprichter of een onderschrijver van de vennootschap, binnen de twee jaar na de oprichting en op voorwaarde dat de vergoeding groter is dan 10% van het geplaatst kapitaal, is die naamloze vennootschzap onderhevig aan een speciale procedure:Er moet een verslag opgemaakt worden door een commissaris-revisor, of in vennootschappen waar die er niet is, door een bedrijfsrevisor die wordt aangewezen door de raad van bestuur. Dat verslag heeft inzonderheid betrekking op de beschrijving van de verkregen bestanddelen en op de toegepaste methoden van waardering.

In een bijzonder verslag, waarbij het in het vorige lid bedoelde verslag wordt gevoegd, zet de raad van bestuur uiteen waarom de overwogen verkrijging van belang is voor de vennootschap en eventueel ook waarom afgeweken wordt van de conclusies van het bijgevoegde verslag.

CBN-advies

174 Overige leningen

06/07/2016 – CBN-advies 2016/11 – Boekhoudkundige verwerking van de *cross currency swap*

31/07/2019 – CBN-advies 2019/08 – Boekhoudkundige verwerking van crowdfunding

1740 - Staatsvoorschotten

|  |  |
| --- | --- |
| *Staatsvoorschotten* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De overboeking van de binnen de 12 maanden vervallende schuld via credit:   *>>*rek. 4240*Staatsvoorschotten* | * Het bedrag van de ontvangen voorschotten via debet:   *>> financiële rekeningen (klasse 5)* |

1741 - Ontleningen andere dan bij kredietinstellingen

|  |  |
| --- | --- |
| *Ontleningen andere dan bij kredietinstellingen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De overboeking van de binnen de 12 maanden vervallende schuld via credit:   *>>*rek. 4241*Ontleningen andere dan bij kredietinstellingen* | * Het bedrag van de ontvangen leningen via debet:   *>> financiële rekeningen (klasse 5)* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Deze leningen kunnen al dan niet gewaarborgd zijn door zakelijke en/of persoonlijke zekerheden. | |

CBN-advies

1741 Ontleningen andere dan bij kredietinstellingen

06/07/2016 – CBN-advies 2016/11 – Boekhoudkundige verwerking van de *cross currency swap*

1742 - Permanente voorschotten van bestuurders, zaakvoerders, enz…

|  |  |
| --- | --- |
| *Permanente voorschotten van bestuurders, zaakvoerders enz.* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De overboeking van de binnen de 12 maanden vervallende schuld via credit:   *>>*rek. 4242*Permanente voorschotten van bestuurders, zaakvoerders* | * Het bedrag van de ontvangen voorschotten vanwege de bestuurders of zaakvoerders via debet:   *>> financiële rekeningen (klasse 5)*   * Het bedrag van de afgestane vermogensbestanddelen door de bestuurders of zaakvoerders via het debet:   *>> Investeringrekeningen (klasse 2)*  *>> vorderingen (afstand van vordering: klasse 40, 41)*  *>> diensten en diverse leveringen (klasse 6)* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Het betreft hier voorschotten die door de bestuurders of zaakvoerders aan de onderneming toegestaan werden voor een periode van langer dan één jaar.  Het zal hier ook gaan om schulden die werden aangegaan t.a.v. bestuurders, zaakvoerders of aandeelhouders wegens de afstand aan de onderneming van vorderingen, goederen of diensten en leveringen. Deze schulden hebben dan een latere vervaldatum dan de oorspronkelijke. | |

1743 - Permanente voorschotten van verbonden ondernemingen

|  |  |
| --- | --- |
| *Permanente voorschotten van verbonden ondernemingen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De overboeking van de binnen de 12 maanden vervallende schuld via credit:   *>>*rek. 4243*Permanente voorschotten van verbonden ondernemingen* | * Het bedrag van de ontvangen voorschotten vanwege verbonden ondernemingen via debet:   *>> financiële rekeningen (klasse 5)* |

1744 - Permanente voorschotten van ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat

|  |  |
| --- | --- |
| *Permanente voorschotten van ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De overboeking van de binnen de 12 maanden vervallende schuld via credit:   *>>*rek. 4244*Permanente voorschotten van ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat* | * Het bedrag van de ontvangen voorschotten vanwege ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat via debet:   *>> financiële rekeningen (klasse 5)* |

1747 - Andere schulden

|  |  |
| --- | --- |
| *Andere schulden* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De overboeking van de binnen de 12 maanden vervallende schuld via credit:   *>>*rek. 4247*Andere schulden* | * Het bedrag van deze schulden via debet:   *>> financiële rekeningen (klasse 5)* |

175 - Handelsschulden

OMSCHRIJVING

Deze rubriek omvat alle schulden van de onderneming op meer dan één jaar ten overstaan van leveranciers van de onderneming, die voortvloeien uit aankopen van goederen of diensten.

CBN-advies

175 Handelsschulden

06/04/2011 – CBN-advies 2011/9 – Invloed van het buitengerechtelijk minnelijk akkoord en de gerechtelijke reorganisatie op de schulden en vorderingen

06/07/2011 – CBN-advies 2011/6 – De boekhoudkundige verwerking van derdenrekeningen

1750 - Leveranciers

|  |  |
| --- | --- |
| *Leveranciers* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De overboeking van de binnen de 12 maanden vervallende schuld via credit:   *>>*rek. 4250*Leveranciers*   * De omzetting in wissels via:   *>>*rek. 1751*Te betalen wissels*   * De omzetting in acceptkrediet via:   *>>*rek. 1732*Acceptkredieten* | * Het bedrag van de aankoop   indien vaste activa via debet:  *>> de rekeningen van de rubrieken 21, 22, 23, 24*  indien goederen en diensten via debet:  *>> de rekeningen van de rubrieken 60 en 61* |

1751 - Te betalen wissels

|  |  |
| --- | --- |
| *Te betalen wissels* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De overboeking van de binnen de 12 maanden vervallende schuld via credit:   *>>*rek. 4251*Te betalen wissels* | * Het bedrag van de wissel via debet:   *>>*rek. 1730*Schulden op rekening* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| In deze rekening worden ook de schulden aan leveranciers, in de vorm van een wisselbrief of een promesse, opgenomen.  Onder deze rubriek moeten eveneens de wissels geboekt worden die door de leveranciers ter discontering aan een financiële instelling zijn overgedragen.  Dat is normaal aangezien de leverancier niet verplicht is mededeling te doen aan zijn schuldenaar van de overdracht van zijn wisselbrief. | |

176 - Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen

|  |  |
| --- | --- |
| *Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De overboeking van de binnen de 12 maanden te factureren bedragen via credit:   *>>*rek. 426*Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen* | * Het bedrag van de ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen via debet:   *>> de financiële rekeningen (klasse 5)* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Op deze rekening boekt men de vooruitbetalingen op bestellingen op meer dan één jaar die de onderneming ontvangen heeft op uit te voeren leveringen, uit te voeren werken of te presteren diensten. | |

177 - Schulden tegenover tijdelijke verenigingen en verenigingen in deelneming

|  |  |
| --- | --- |
| *Schulden tegenover tijdelijke verenigingen en verenigingen in deelneming* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De overboeking van de binnen de 12 maanden vervallende schuld via credit:   *>>*rek. 427*Schulden tegenover tijdelijke verenigingen en verenigingen in deelneming* | * Het bedrag van de schulden op meer dan één jaar tegenover de tijdelijke verenigingen en verenigingen in deelneming waarin de onderneming participeert via debet:   *>> financiële rekeningen (klasse 5)* |

178 - Borgtochten ontvangen in contanten

|  |  |
| --- | --- |
| *Borgtochten ontvangen in contanten* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De overboeking van de binnen de 12 maanden vervallende schuld via credit:   *>>*rek. 428*Borgtochten ontvangen in contanten* | * Het bedrag van de borgtochten ontvangen in contanten via debet:   *>> de financiële rekeningen (klasse 5)* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| Op deze rekening komen alle waarborgen op meer dan één jaar voor die door de onderneming in de vorm van liquide middelen ontvangen worden. | |

179 - Overige schulden

|  |  |
| --- | --- |
| *Overige schulden* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De overboeking van de binnen de 12 maanden vervallende schuld via credit:   *>>*rek. 429*Overige schulden* | * Het bedrag van de overige schulden via debet:   *>> de financiële rekeningen (klasse 5)* |

CBN-advies

179 Overige schulden

04/09/2013 – CBN-advies 2013/13 – Het gebruik van de verbindingsrekening tussen een buitenlandse vennootschap en haar Belgisch bijkantoor

1790 (vzw) - Rentedragend

|  |  |
| --- | --- |
| *Rentedragend* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag dat binnen de 12 volgende maanden betaald zal moeten worden   *>> langs het credit van de overeen-stemmende*rekening 429*Overige schulden* | * Het bedrag van de overige schulden   *>> langs het debet van de financiële rekeningen van klasse 5 voor het ontvangen en terug te betalen bedrag* |

1791 (vzw) - Niet-rentedragend of gekoppeld aan een abnormaal lage rente

|  |  |
| --- | --- |
| *Niet-rentedragend of gekoppeld aan een abnormaal lage rente* | |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag dat binnen de 12 maanden vervalt   *>> langs het credit van de overeen-stemmende*rekening 429*Overige schulden* | * Het bedrag van de overige schulden   *>> langs het debet van de financiële rekeningen van de klasse 5 voor het ontvangen bedrag dat terugbetaald moet worden* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* | |
| In deze rekeningen moet men de schulden opnemen waarvan de rente niet overeenkomt met de marktrente. | |

179 (vzw) - Overige schulden

DEFINITIE

Het betreft hier, net zoals bij de vennootschappen, niet-financiële schulden op meer dan één jaar die niet opgenomen zijn in een andere post van de klasse 17.

19 - Voorschot aan de vennoten op de verdeling van het nettoactief (-)

REKENING 19 EN DE NOTIONELE-INTERESTAFTREK

Rekening 19 van het rekeningenstelsel situeert zich in de sfeer van de boekhoudkundige verwerking van een lopende vereffening. Sinds de nieuwe jaarrekeningmodellen en vooral sinds het KB van 27 april 2007 maakt deze rekening ook ofﬁcieel deel uit van ons Belgisch jaarrekeningrecht. Tijd voor een kennismaking. We gaan ook de invloed na van deze post op de notionele-interestaftrek.

VOORSCHOTTEN AAN VENNOTEN OP HET NETTOACTIEF

Een vennootschap is geen eeuwig leven beschoren. Tal van vennootschappen worden ontbonden. Zodra de beslissing tot ontbinding is genomen, bestaat de vennootschap nog enkel voor haar vereffening. De vereffenaar zal de activa te gelde maken, de passiva aanzuiveren en het saldo uitkeren aan de aandeelhouders.

Volgens artikel 190, § 2 W.Venn. kan dit laatste maar gebeuren na betaling van alle schulden of na consignatie van de nodige gelden om die schulden te voldoen.

Bovendien worden de rekeningen pas na aﬂoop van de vereffening door de algemene vergadering goedgekeurd.

Dit alles impliceert dat in de loop van het vereffeningsproces geen deﬁnitieve uitkeringen aan de vennoten kunnen gebeuren. De vereffenaar kan aan de vennoten wel voorschotten toekennen op de verdeling van het nettoactief.

CBN-ADVIES OVER DE BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN DEZE VOORSCHOTTEN

De Commissie (nieuw advies 2010/22) merkt vooreerst op dat de uitkeringen aan de vennoten in het kader van de vereffening van een vennootschap zich onderscheiden van de uitkeringen die tijdens het vennootschapsleven worden verricht. Het gaat immers slechts om voorschotten op het te verdelen nettoactief, aangezien krachtens de vennootschapswet de deﬁnitieve uitkering aan de vennoten slechts kan plaatsvinden na betaling van de schulden of consignatie van de nodige gelden om die te voldoen.

Bovendien worden de rekeningen van de vereffening pas goedgekeurd na aﬂoop van de vereffening. Uit beide vaststellingen concludeert de Commissie dat de voorschotten aan de vennoten op de verdeling van het nettoactief, in tegenstelling tot de uitkering van het eigen vermogen tijdens het vennootschapsleven, niet (rechtstreeks of via de resultaatverwerking) mogen worden toegerekend aan de verschillende betrokken posten van het eigen vermogen.

De Commissie ziet twee mogelijkheden:

* Het bedrag van het toegekende voorschot wordt onder de activa geboekt. In dit geval is er geen impact op het eigen vermogen.
* Het bedrag van het toegekende voorschot wordt op zichtbare wijze en ‘globaal’ afgetrokken van het eigen vermogen.

De Commissie stelt – ons inziens volledig terecht – vast dat de betreffende sommen geen daadwerkelijk actief vormen. De sommen zullen normaal gezien niet worden geïnd. Er zal in de toekomst geen inkomstenstroom volgen die gunstig is voor de onderneming. Daarom is de Commissie van oordeel dat de voorkeur moet worden gegeven aan de tweede benadering. Het bedrag van het eigen vermogen sluit dan immers nauwer aan bij de realiteit.

De Commissie suggereert in haar advies van 1999 om deze voorschotten te boeken op een afzonderlijke rekening van de klasse 1, bijvoorbeeld rekening 19.

De Commissie meent ook dat dit in de jaarrekening onder een afzonderlijke rubriek Voorschot aan de vennoten op de verdeling van het nettoactief moet worden vermeld, zonder onderscheid naargelang deze voorschotten betrekking hebben op het maatschappelijk kapitaal, de uitgiftepremies of de reserves. Rekening 19 ziet het levenslicht.

BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING

Bij beslissing tot uitkering van een voorschot:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 19 | Voorschot aan de vennoten op de verdeling van het nettoactief | | |
|  | aan | 453 | Te storten roerende voorheffing (desgevallend) |
|  |  | 48… | Vennoten |

Bij uitbetaling van het voorschot:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 48… | Vennoten | | |
|  | aan | 55 | Kredietinstellingen |

Na aﬂoop van de vereffening:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 100 | Kapitaal | | |
| 11 | Uitgiftepremie | | |
| 13 | Reserves | | |
| 14 | Overgedragen winst | | |
|  | aan | 19 | Voorschot aan de vennoten op de verdeling van het nettoactief |
|  |  | 14 | Overgedragen verlies |