2 - Oprichtingskosten, vaste activa en vorderingen op meer dan een jaar

*OMSCHRIJVING*

De klasse 2 groepeert alle rekeningen van de vastliggende activa van de onderneming.

*INDELING*

De activa worden ingedeeld in de volgende rubrieken:

* oprichtingskosten,
* immateriële vaste activa,
* materiële vaste activa,
* financiële vaste activa,
* vorderingen op langer dan één jaar.

De lezer zal zich vooral laten leiden door de adviezen van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen wat betreft de waardebepaling van verkregen activa, onafhankelijk of ze onder bezwarende titel al dan niet gratis verkregen werden (advies nr. 126/17 van 20/11/2001):

*Principieel stemt de aanschaffingsprijs van activa verkregen onder bezwarende titel overeen met de tussen partijen overeengekomen prijs, wat betekent dat de wilsautonomie van partijen wordt erkend.*

*De aanschaffingswaarde van activa verkregen om niet stemt, bij gebrek aan aanschaffingsprijs, overeen met de werkelijke waarde ervan. In de periode van verkrijging dient een resultaat erkend te worden ten belope van de werkelijke waarde van het verkregen actief.*

*In de uitzonderlijke gevallen waarin activa gedeeltelijk onder bezwarende titel en gedeeltelijk om niet worden verkregen, worden de verkregen activa gewaardeerd tegen werkelijke waarde. In de periode van verkrijging dient een resultaat erkend te worden ten belope van het verschil tussen de werkelijke waarde van het verkregen actief en de tussen partijen overeengekomen prijs.*

*Om een getrouwe financiële verslaglegging te bewerkstelligen, is aanvullende toelichting noodzakelijk over de verkrijging van activa van verwante partijen.*

Ook wat betreft de aanschaffingswaarde bij inbreng van activa in natura wordt verwezen naar de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (advies 126/18 van 20/11/2001):

*Dit advies handelt over de bepaling van de aanschaffingswaarde bij inbreng in natura, zowel de waardering van de aanschaffingswaarde van de ingebrachte vermogensbestanddelen in hoofde van de inbreng ontvangende vennootschap, als de waardering van de aanschaffingswaarde van de ter vergoeding van de inbreng ontvangen aandelen in hoofde van de inbrengende vennootschap.*

*Naar het oordeel van de Commissie dienen beide waarderingen principieel met elkaar overeen te stemmen.*

*De aanschaffingswaarde van de ingebrachte goederen en van de ter vergoeding van de inbreng ontvangen aandelen zal overeenstemmen met de ‘werkelijke waarde’ van de uitgegeven aandelen, met uitzondering van gevallen van verkrijging gedeeltelijk om niet. Als bij de inbreng het bedrag van kapitaalverhoging en uitgiftepremie lager is dan de boekhoudrechtelijke inbrengwaarde, wordt het verschil bij de inbreng ontvangende vennootschap boekhoudkundig verwerkt als uitgiftepremie.*

*Dit advies werd getoetst aan buitenlandse en IAS verslaggevingsnormen.*

20 - Oprichtingskosten

*OMSCHRIJVING*

Onder de post Oprichtingskosten worden vermeld (voor zover niet op een andere wijze ten laste van de resultatenrekening van het lopende boekjaar gebracht), de kosten verbonden met:

* de oprichting,
* de verdere ontwikkeling of
* de herstructurering van de onderneming,

in het bijzonder, de kosten van oprichting of kapitaalverhoging, de kosten bij uitgifte van leningen, alsook geactiveerde herstructureringskosten.

*INDELING*

Het betreft in het bijzonder de volgende rekeningen:

200 Kosten van oprichting en kapitaalverhoging of verhoging inbreng

201 Kosten bij uitgifte van leningen

202 Overige oprichtingskosten

204 Herstructureringskosten

De afschrijvingen op oprichtingskosten worden geboekt op het credit van de betrokken rekening of op subrekeningen.

*BESPREKING*

*1. Waarderingsgrondslagen*

A) ACTIVEREN VAN OPRICHTINGSKOSTEN

De onderneming heeft de mogelijkheid om de oprichtingskosten onmiddellijk als (periode)kosten te boeken in het lopend boekjaar ofwel deze kosten te activeren. De toelating tot activeren vloeit voort uit de toepassing van het overeenstemmingsprincipe (matching principle).

De eventuele activering gebeurt tegen aanschaffingswaarde d.w.z. aanschaffingsprijs of vervaardigingsprijs.

De algemene kosten die via de rekening 72 Geproduceerde vaste activa worden geactiveerd als oprichtingskosten, zoals personeelskosten of prospectiekosten en die betrekking hebben op een opstartfase, moeten met de nodige omzichtigheid geïnterpreteerd worden. Het toekomstige nut van deze kosten moet redelijkerwijze verzekerd zijn.

Vanaf het boekjaar 1987 worden de intercalaire interesten niet meer onder de oprichtingskosten opgenomen onder de rubriek 203, die niet meer bestaat, maar toegerekend in de aanschaffingswaarde van de immateriële of materiële vaste activa waarop ze betrekking hebben of onder de rubriek 202 Overige oprichtingskosten. Intercalaire interesten die voor 1987 onder de oprichtingskosten voorkwamen, mogen onder deze rubriek geboekt blijven of voor het nettobedrag opgenomen worden in de aanschaffingswaarde van de betrokken activa.

Herstructureringskosten mogen alleen geactiveerd worden als oprichtingskosten op voorwaarde dat:

* de uitgaven een uitzonderlijk karakter hebben, nauwkeurig omschreven zijn en verband houden met een ingrijpende wijziging in de structuur of de organisatie van de onderneming;
* de uitgaven een blijvende en gunstige weerslag hebben op de rentabiliteit van de onderneming.

B) HERWAARDERING

Herwaardering van oprichtingskosten is niet toegelaten, evenmin als terugnemingen van afschrijvingen.

C) AFSCHRIJVINGEN EN WAARDEVERMINDERINGEN

De jaarlijkse afschrijving in geval van activering beloopt minimaal 20% met uitzondering van de kosten bij uitgifte van leningen.

Aanvullende afschrijvingen zijn verplicht wanneer de werkelijke waarde lager is dan de nettoboekwaarde.

De oprichtingskosten moeten volledig afgeschreven worden als de onderneming besluit haar bedrijf stop te zetten of als er niet meer van kan worden uitgegaan dat de onderneming haar bedrijf zal voortzetten (art. 3:39 KB/WVV).

In geval van een disagio op leningen uitgegeven vóór 31 december 1991 en geboekt onder de oprichtingskosten (kosten bij uitgifte van leningen) mag dat onder de oprichtingskosten behouden blijven en eveneens afgeschreven worden maximaal over de looptijd van de lening. Het disagio op leningen uitgegeven na 31 december 1991 kan niet meer onder de oprichtingskosten worden geboekt, maar wordt opgenomen onder de overlopende rekeningen van het actief als over te dragen kosten en pro rata temporis in resultaat genomen.

*2. Bepalingen opgenomen in de vennootschapswet m.b.t. oprichtingskosten en uitkering van dividenden en tantièmes*

Artikels 617 en volgende van het Wetboek van vennootschappen schrijven voor dat de oprichtingskosten (evenals de kosten voor onderzoek en ontwikkeling) van het nettoactief moeten worden afgetrokken. Aangezien het nettoactief niet mag dalen ingevolge een dividenduitkering of tantièmes beneden het bedrag van het gestorte kapitaal plus de uitgiftepremies alle niet-uitkeerbare reserves, beïnvloeden de oprichtingskosten de voor uitkering vatbare winst.

Onder nettoactief moet worden verstaan: het totaalbedrag van de activa zoals dat blijkt uit de balans, verminderd met de voorzieningen en schulden (dus het eigen vermogen).

Geen uitkering mag gebeuren als op de datum van de afsluiting van het laatste boekjaar het nettoactief, zoals dat blijkt uit de jaarrekening, is gedaald of ten gevolge van de uitkering zou dalen beneden het bedrag van het gestorte kapitaal, vermeerderd met alle reserves die volgens de wet of de statuten niet mogen worden uitgekeerd.

Om het voor uitkering vatbare bedrag van dividenden en tantièmes te bepalen mag het eigen vermogen niet omvatten:

1. het nog niet afgeschreven bedrag van de kosten van oprichting;

2. behoudens in uitzonderingsgevallen, te vermelden en te motiveren in de toelichting bij de jaarrekening, het nog niet afgeschreven bedrag van de kosten van onderzoek en ontwikkeling (zie verder – immateriële vaste activa).

Elke uitkering die in strijd is met deze bepaling moet door diegenen aan wie de uitkering is verricht, worden terugbetaald als de vennootschap bewijst dat zij wisten dat de uitkering te hunnen gunste in strijd met de voorschriften was of daarvan, gezien de omstandigheden, niet onkundig konden zijn.

*3. De toelichting*

TOELICHTING NR. I

Staat van oprichtingskosten (alleen voor volledige model)

* Nettoboekwaarde einde vorig boekjaar
* Mutaties
* Nettoboekwaarde einde van het boekjaar

Uitsplitsing:

1. Kosten van oprichting, kapitaalverhoging, kosten bij uitgifte van leningen en overige oprichtingskosten

2. Herstructureringskosten

TOELICHTING

Verantwoording van de herstructureringskosten indien geactiveerd onder de oprichtingskosten

200 - Kosten van oprichting en kapitaalverhoging of verhoging inbreng

*OMSCHRIJVING*

Op deze rekening boekt men alle kosten die gepaard gaan met de oprichting van een vennootschap of met de verhoging van haar kapitaal zoals:

* honoraria notaris,
* kosten veroorzaakt door inbreng in natura (honorarium bedrijfsrevisor),
* kosten publicatie van de statuten en akten,
* kosten drukken van aandelen,
* kosten plaatsen van aandelen (commissie banken) bij openbare uitgifte.

2000 - Kosten van oprichting

|  |
| --- |
| *Kosten van oprichting* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van deze geactiveerde kosten via credit:

>> rek. 440*Leveranciers*>> rek. 489*Andere diverse schulden*>> *de financiële rekeningen* | * Het bedrag van de kosten na totale afschrijving via debet:

>> rek. 2009*Afschrijvingen op kosten van oprichting en kapitaalverhoging (\*)* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| (\*) Deze boeking heeft tot doel de rekeningen die niet langer nodig zijn af te boeken.Na totale afschrijving heeft de rekening 2009 een creditsaldo voor hetzelfde bedrag als het debetsaldo van de rekening 2000.De boeking brengt de beide saldi op 0. |

2001 - Kosten van kapitaalverhoging

|  |
| --- |
| *Kosten van kapitaalverhoging of verhoging inbreng* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van deze geactiveerde kosten via credit:

>> rek. 440*Leveranciers*>> rek. 489*Andere diverse schulden*>> *financiële rekeningen* | * Het bedrag van deze kosten na totale afschrijving via debet:

>> rek. 2009*Afschrijvingen op kosten van oprichting en kapitaalverhoging (\*)* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| (\*) Zie ook de opmerking bij rekening 2000. |

2009 - Afschrijvingen op kosten van oprichting en kapitaalverhoging

|  |
| --- |
| *Afschrijvingen op kosten van oprichting en kapitaalverhoging of verhoging inbreng* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking na volledige afschrijving van de kosten van oprichting en kapitaalverhoging via credit (\*):

>> rek. 2000*Kosten van oprichting*>> rek. 2001*Kosten van kapitaalverhoging* | * Het bedrag van de jaarlijkse afschrijving via debet:

>> rek. 6300*Afschrijving van de oprichtingskosten* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| (\*) Zie ook de opmerking gemaakt bij rekening 2000. |

201 - Kosten bij uitgifte van leningen en disagio

*OMSCHRIJVING*

Op deze rekening boekt men de kosten die specifiek verbonden zijn aan de uitgifte van leningen.

Ingevolge art. 3:39 KB/WVV mogen de afschrijving van de kosten bij uitgifte van leningen en de terugbetalingspremies gespreid worden over de looptijd van de leningen waarop ze betrekking hebben.

Ingevolge het KB van 30/12/1991 wordt het disagio op leningen uitgegeven na 31 december 1991 niet meer onder de oprichtingskosten opgenomen maar onder de overlopende rekeningen.

CBN-advies

201 Kosten bij uitgifte van leningen en disagio

11/07/2019 – CBN-advies 2019/07 – Boekhoudkundige verwerking van de uitgifte van een obligatielening

2010 - Kosten bij uitgifte van leningen

|  |
| --- |
| *Kosten bij uitgifte van leningen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van deze kosten via credit:

>> rek. 440*Leveranciers*>> rek. 489*Andere diverse schulden*>> *de financiële rekeningen* | * Het bedrag van de kosten na volledige afschrijving via debet:

>> rek. 2019*Afschrijvingen op kosten bij uitgifte van leningen en disagio (\*)* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| Op deze rekening boekt men de kosten die gepaard gaan met de uitgifte van obligatieleningen zoals:* kosten voor drukken prospectussen,
* kosten voor drukken obligaties,
* kosten voor plaatsen obligaties.

(\*) Zie ook de opmerking bij de rekening 2000. |

2011 - Disagio op leningen

|  |
| --- |
| *Disagio op leningen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van het disagio via credit:

>> rek. 1700*Converteerbare achtergestelde leningen*>> rek. 1701*Niet-converteerbare achtergestelde leningen*>> rek. 1710*Converteerbare obligatieleningen niet achtergesteld*>> rek. 1711*Niet-converteerbare obligatieleningen niet achtergesteld* | * Het bedrag van de kosten na volledige afschrijving via debet:

>> rek. 2019*Afschrijvingen op kosten bij uitgifte van leningen en disagio (\*)* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| Het disagio van de (obligatie)leningen omvat:* het verschil tussen de nominale waarde en de werkelijke uitgifteprijs in geval van obligaties uitgegeven beneden pari en terugbetaald à pari of boven pari;
* het verschil tussen de terugbetalingsprijs en de nominale waarde in geval van obligaties uitgegeven à pari en terugbetaald boven pari.

Ingevolge het KB van 30/12/1991 wordt het disagio op leningen uitgegeven na 31/12/1991 niet meer onder de oprichtingskosten opgenomen maar onder de overlopende rekeningen.(\*) Zie ook de opmerkingen bij de rekening 2000. |

2019 - Afschrijvingen op kosten bij uitgifte van leningen en disagio

|  |
| --- |
| *Afschrijvingen op kosten bij uitgifte van leningen en disagio* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking na volledige afschrijving van het disagio op leningen en kosten van uitgifte van leningen via credit:

>> rek. 2010*Kosten van uitgifte van leningen*>> rek. 2011*Disagio op leningen* | * Het bedrag van de jaarlijkse afschrijvingen via debet:

>> rek. 6501*Afschrijving van kosten bij uitgifte van leningen en van disagio* |

202 - Overige oprichtingskosten

*OMSCHRIJVING*

Op deze rekening boekt men de kosten die gemaakt worden voor nieuwe activiteiten of voor verbeteringen van de bestaande organisatie van de onderneming voor zover zij niet ten laste gelegd werden van de resultatenrekening van het boekjaar.

bv.

prospectiekosten

navorsingskosten

publiciteitskosten

2020 - Overige oprichtingskosten

|  |
| --- |
| *Overige oprichtingskosten* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van deze geactiveerde kosten via credit:

>> rek. 440*Leveranciers*>> *financiële rekeningen*>> rek. 72*Geproduceerde vaste activa* | * Het totale bedrag van deze kosten na volledige afschrijving via debet:

>> rek. 2029*Afschrijving op overige oprichtingskosten (\*)* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| (\*) Zie ook de opmerking bij de rekening 2000. |

2029 - Afschrijvingen op overige oprichtingskosten

|  |
| --- |
| *Afschrijvingen op overige oprichtingskosten* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking na volledige afschrijving van deze kosten via credit:

>> rek. 2020*Overige oprichtingskosten* | * Het bedrag van de jaarlijkse afschrijving via debet:

>> rek. 6300*Afschrijvingen op oprichtingskosten* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| In principe worden de afschrijvingen voor oprichtingskosten geboekt op de hoofdrekening. Men mag echter ook deze subrekening gebruiken. |

204 - Herstructureringskosten

*BESPREKING*

Herstructureringskosten kunnen als oprichtingskosten worden geactiveerd als het gaat om:

* welbepaalde kosten die verband houden met een ingrijpende wijziging in de structuur of in de organisatie van de onderneming en
* die ertoe strekken een gunstige en duurzame invloed te hebben op de rentabiliteit en de continuïteit van de onderneming (art. 3:36 KB/WVV).

Om tot activering van herstructureringskosten over te gaan moet o.m. aan de volgende voorwaarden voldaan zijn:

* Het herstructureringsplan vormt één geheel.
* Alle elementen staan vast en zijn gerealiseerd (bv. kapitaalverhoging, nieuwe leningen, nieuw management).

Alle condities zijn aanwezig (bv. waarborgen).

* Het plan moet leiden tot een positieve weerslag op de rentabiliteit.

In de toelichting wordt verantwoord of aan deze voorwaarden is voldaan.

De herstructureringskosten die het karakter hebben van bedrijfskosten of van niet-recurrente kosten worden geactiveerd door ze op zichtbare wijze in mindering te brengen van het totaalbedrag van respectievelijk de bedrijfskosten en de niet-recurrente kosten.

De kosten worden dus eerst in de desbetreffende resultatenrekeningen geboekt volgens hun aard (personeelskosten, niet-recurrente afschrijvingen enz.). Veelvoorkomende herstructureringskosten zijn:

* opzegvergoedingen,
* conventioneel brugpensioen,
* verhuiskosten,
* niet-recurrente afschrijvingen ingevolge buitengebruikstelling van investeringen of afbouw van een bedrijfsdeel,
* studiekosten enz.

Specifieke rekeningen worden gebruikt voor de overboeking naar het actief nl. door het boeken van een creditbedrag op:

rekening 649 Als herstructureringskosten geactiveerde bedrijfskosten;

rekening 669 Niet-recurrente kosten als herstructureringskosten opgenomen onder de activa.

Niet-recurrente afschrijvingen worden geboekt als zou blijken dat de herstructurering niet heeft geleid tot de verwachte rentabiliteit.

Opgemerkt moet worden dat de activering van deze kosten in de plaats van hun onmiddellijke afboeking geen invloed heeft op het bedrag van de uitkeerbare winst. In toepassing van artikel 34 eerste lid, 6 van de 4de richtlijn bepaalt de vennootschapswetgeving inderdaad dat het bedrag van de uitkeerbare winst moet worden verminderd met het bedrag van de onder de activa opgenomen oprichtingskosten.

Artikel 34, 1 b van de 4de richtlijn is opgenomen in in het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (art. 5:142 voor de BV, 6:115 voor de CV en 7:212 voor de NV).

*Artikel 5:142 WVV*

Geen uitkering mag gebeuren indien het nettoactief van de vennootschap negatief is of ten gevolge daarvan negatief zou worden. Indien de vennootschap beschikt over eigen vermogen dat krachtens de wet of de statuten onbeschikbaar is, mag geen uitkering gebeuren indien het nettoactief is gedaald of door een uitkering zou dalen tot beneden het bedrag van dit onbeschikbare eigen vermogen. Voor de toepassing van deze bepaling wordt het niet afgeschreven gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarden als onbeschikbaar beschouwd.

Het nettoactief van de vennootschap wordt bepaald op grond van de laatste goedgekeurde jaarrekening of van een recentere staat van activa en passiva. In de vennootschappen waarin een commissaris is benoemd, beoordeelt hij deze staat. Het beoordelingsverslag van de commissaris wordt bij zijn jaarlijks controleverslag gevoegd.

Onder nettoactief moet worden verstaan het totaalbedrag van de activa, verminderd met de voorzieningen, de schulden en, behoudens in uitzonderlijke gevallen te vermelden en te motiveren in de toelichting bij de jaarrekening, de nog niet afgeschreven bedragen van de oprichtings- en uitbreidingskosten en de kosten voor onderzoek en ontwikkeling.

Artikel 7:212

Geen uitkering mag gebeuren indien het nettoactief, zoals dat blijkt uit de jaarrekening, is gedaald of tengevolge van de uitkering zou dalen beneden het bedrag van het gestorte of, indien dit hoger is, van het opgevraagde kapitaal, vermeerderd met alle reserves die volgens de wet of de statuten niet mogen worden uitgekeerd. Voor de toepassing van deze bepaling wordt het niet afgeschreven gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarden gelijkgesteld met een krachtens de wet als onbeschikbaar gestelde reserve.

Onder nettoactief moet worden verstaan het totaalbedrag van de activa, verminderd met de voorzieningen, de schulden en, behoudens in uitzonderlijke gevallen te vermelden en te motiveren in de toelichting bij de jaarrekening, de nog niet afgeschreven bedragen van de oprichtings- en uitbreidingskosten en de kosten voor onderzoek en ontwikkeling.

CBN-advies

204 Herstructureringskosten

05/10/2011 – CBN-advies 2011/24 – Herstructureringskosten – Verwerking in de jaarrekening (Dit advies vervangt advies 123/1.)

2040 - Herstructureringskosten

|  |
| --- |
| *Herstructureringskosten* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de geactiveerde herstructureringskosten via credit:

>> rek. 649*Als herstructureringskosten geactiveerde bedrijfskosten*>> rek. 669*Niet-recurrente kosten als herstructureringskosten opgenomen onder de activa* | * Het saldo bij volledige afschrijving van deze kosten via debet:

>> rek. 2049*Afschrijving op herstructureringskosten (\*)* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| Voor de boekjaren vóór 31 december 1983 mochten de herstructureringskosten worden opgenomen onder de immateriële vaste activa. Deze geactiveerde oprichtingskosten mogen onder de immateriële vaste activa geboekt blijven en mogen bijgevolg afgeschreven worden over een langere periode dan vijf jaar.(\*) Zie ook de opmerkingen bij de rekening 2000. |

2049 - Afschrijvingen op herstructureringskosten

|  |
| --- |
| *Afschrijvingen op herstructureringskosten* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het saldo bij volledige afschrijving van deze kosten via credit:

>> rek. 2040*Herstructureringskosten* | * Het bedrag van de jaarlijkse afschrijving op de herstructuringskosten via debet:

>> rek. 6300*Afschrijvingen op oprichtingskosten* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| In principe worden de afschrijvingen voor oprichtingskosten geboekt op de hoofdrekening. Men mag echter ook deze subrekening gebruiken. |

21 - Immateriële vaste activa

*OMSCHRIJVING*

Immateriële vaste activa zijn middelen van onlichamelijke aard die ter beschikkking gesteld zijn van de ondernemingen en gebruikt worden voor de bedrijfsuitoefening. De gebruiksduur loopt over meerdere jaren.

*INDELING*

De volgende immateriële vaste activa worden onderscheiden:

*Rekening*

210 De kosten voor onderzoek en ontwikkeling

211 Concessies, octrooien, licenties, knowhow, merken en andere gelijkaardige rechten

212 Goodwill

213 Vooruitbetalingen op immateriële vaste activa

Onder kosten voor onderzoek en ontwikkeling moet worden verstaan de kosten van onderzoek, vervaardiging en ontwikkeling van prototypes en van producten, uitvindingen en knowhow, die nuttig zijn voor de ontwikkeling van de toekomstige activiteiten van de onderneming. De gemaakte (en geactiveerde) kosten moeten in de toekomst, gedurende geruime tijd, de opbrengstenstroom van de onderneming positief beïnvloeden.

Onder concessies, octrooien, licenties, knowhow, merken en andere gelijkaardige rechten moet worden verstaan:

a. enerzijds de octrooien, licenties, knowhow, merken en andere gelijkaardige rechten waarvan de onderneming eigenaar is en

b. anderzijds, de rechten tot exploitatie van onroerende goederen (recht op uitbating), octrooien, licenties, merken en andere gelijkaardige rechten die eigendom zijn van derden, (evenals de aanschafﬁngswaarde van het recht van de onderneming om van derden dienstverleningen van knowhow te verkrijgen), wanneer die rechten door de onderneming onder bezwarende titel werden verworven.

c. onder immateriële vaste activa moeten eveneens de transfervergoedingen worden opgenomen die bij de mutatie van voetbalspelers worden betaald (niet-amateurs en profspelers) (zie het CBN-advies 2010/21 van 10/11/2010) wanneer het om een deﬁnitieve transfer gaat (de verwerving van de exclusieve rechten om gebruik te maken van de sportieve prestaties van een speler kan onder immateriële vaste activa worden geboekt). Wanneer het om een tijdelijke transfer gaat, moet het bedrag worden opgenomen onder een subrekening van de rekeningengroep 61 (Diensten en diverse goederen).

Onder goodwill moet voor de toepassing van het besluit van 30/01/2001 ter uitvoering van het Wetboek van vennootschappen de prijs worden verstaan betaald voor de verwerving van een onderneming of van een activiteitsbranche voor zover die hoger is dan de nettowaarde van de actief- min de passiefbestanddelen van de verworven onderneming of activiteitsbranche.

Onder goodwill wordt eveneens verstaan, het verschil, bij inbreng van een bedrijfsgeheel (n.a.v. fusie, opslorping, inbreng van een onderdeel van een onderneming) tussen de conventionele waarde van de inbreng en de nettowaarde van het ingebrachte geheel dat voortvloeit ofwel uit de rekeningen van de inbrengende onderneming ofwel uit de raming die de overnemende onderneming in haar rekeningen maakt van elk en alle van de ingebrachte activa- en passivabestanddelen.

*BESPREKING*

*1. Bepalingen opgenomen in de vennootschapswet m.b.t. de kosten voor onderzoek en ontwikkeling en de uitkering van dividenden en tantièmes*

BEPERKING BIJ WINSTUITKERING

Artikel 96, 4° van het Wetboek van vennootschappen schrijft voor dat de kosten voor onderzoek en ontwikkeling (evenals de oprichtingskosten) van het nettoactief worden afgetrokken aangezien het nettoactief (= de totale activa verminderd met de schulden en voorzieningen) niet mag dalen ingevolge een dividenduitkering of tantièmes beneden het bedrag van het gestorte kapitaal plus alle niet-uitkeerbare reserves beïnvloeden.

*2. Fiscale aspecten i.v.m. afschrijvingen en investeringsaftrek m.b.t. de immateriële vaste activa*

AFSCHRIJVINGEN

De afschrijvingen moeten samengaan met een reële waardevermindering die zich gedurende het belastbare tijdperk heeft voorgedaan.

Fiscaal zijn met ingang van aanslagjaar 1991 degressieve afschrijvingen niet meer toegestaan. De minimale fiscale lineaire afschrijvingsduur is vijf jaar en voor investeringen in onderzoek en ontwikkeling drie jaar.

In geval van belastingvrije fusie of inbreng van een tak van werkzaamheid of een algemeenheid van goederen zal de inbrengwaarde niet steeds met de fiscaal afschrijfbare waarde overeenstemmen.

In geval van een belastingvrije fusie zijn de afschrijvingen op goodwill fiscaal geen aftrekbare kosten. In geval van een belaste fusie wel, maar dan is de opgeslorpte vennootschap onderworpen aan de liquidatiebelasting.

INVESTERINGSAFTREK

Investeringsaftrek is van toepassing als het gaat om nieuwe activa, bv. een nieuw procedé in België ontwikkeld. Goodwill is uitgesloten.

Verhoogde investeringsaftrek is soms mogelijk voor geactiveerde kosten m.b.t. onderzoek en ontwikkeling.

*3. Jaarverslag*

In het jaarverslag aan de algemene vergadering moet overeenkomstig artikel 96, 4° van het Wetboek van vennootschappen informatie worden opgenomen over de werkzaamheden op het gebied van onderzoek en ontwikkeling.

Het betreft naast het bedrag besteed aan onderzoek en ontwikkeling over het afgelopen boekjaar (niet over de toekomst) ook kwalitatieve informatie.

*4. De toelichting*

TOELICHTING NR. II

Staat van immateriële vaste activa

* aanschaffingswaarde
* afschrijvingen en waardeverminderingen
* nettoboekwaarde einde boekjaar

en dit uitgesplitst voor de 4 categorieën van immateriële vaste activa.

CBN-advies

21 Immateriële vaste activa

10/11/2010 – CBN-advies 2010/21 – De boekhoudkundige verwerking van transfervergoedingen betaald bij de mutatie van voetbalspelers (niet-amateurs en profspelers)

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

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

210 - Kosten voor onderzoek en ontwikkeling

*BESPREKING*

De wijze waarop deze kosten boekhoudkundig verwerkt moeten worden is in hoofdzaak terug te vinden in de IAS/IFRS-norm nr. 9.

Samenvattend kunnen de bepalingen van deze norm en de toepassing van het KB van 30/01/2001 ter uitvoering van het Wetboek van vennootschappen erop samengebracht worden onder:

*1° Elementen waaruit de kosten voor onderzoek en ontwikkeling zijn samengesteld*

a) salarissen en aanverwante kosten van het personeel

b) de kosten van grondstoffen en diensten van derden

c) de afschrijvingen op uitrusting en gebouwen

d) de overheadkosten gekoppeld aan deze activiteiten

e) de andere kosten verbonden aan onderzoek en ontwikkeling.

*2° De boekhoudkundige verwerking*

* ALGEMEEN PRINCIPE VOLGENS DE IAS-NORM

De toewijzing van de kosten voor onderzoek en ontwikkeling aan de juiste boekhoudkundige periode wordt bepaald door het verband dat gelegd kan worden tussen de kosten en de toekomstige winsten die uit deze activiteiten zullen voortvloeien. Aangezien dit verband in de meeste gevallen moeilijk te leggen is, zal men de kosten voor onderzoek en ontwikkeling meestal toewijzen aan de periode waarin zij werden opgelopen.

* UITZONDERING

Kosten van ontwikkeling die gekoppeld zijn aan een specifiek project mogen wel geactiveerd worden en via hun afschrijving ten laste gelegd worden van latere boekhoudkundige periodes mits voldaan wordt aan de volgende criteria:

a) Het product of de productiemethode is welbepaald en de opgelopen kosten kunnen op een precieze wijze aan dit product of deze productiemethode toegewezen worden.

b) De technische realiseerbaarheid van het product of productiemethode is bewezen.

c) De onderneming heeft haar voornemen kenbaar gemaakt om het nieuwe product te vervaardigen en te verkopen of de nieuwe productiemethode in de eigen onderneming te gebruiken.

d) Een toekomstige markt voor het product of de productiemethode tekent zich duidelijk af en in geval van intern gebruik in de onderneming kan het nut ervan worden aangetoond.

e) Men kan verwachten dat onder normale omstandigheden de som van de totale geactiveerde kosten en die kosten die men denkt op te lopen bij de verdere ontwikkeling van het project, alsook de productie- en verkoopkosten en de administratieve kosten die er betrekking op hebben, gedekt kunnen worden door de toekomstige opbrengsten voortvloeiend uit de verkoop of de aanwending van het project.

f) De bestaande of verwachte mogelijkheden om liquiditeiten of andere activa te genereren zijn voldoende om de goede afloop van het project te verzekeren.

De activering van de kosten voor onderzoek en ontwikkeling die voldoet aan de hierboven vernoemde criteria, moet daarbij nog aan bepaalde voorwaarden voldoen:

a) Het bedrag van de geactiveerde kosten voor ontwikkeling moet redelijkerwijze beperkt worden tot het bedrag dat gedekt kan worden door de toekomstige opbrengsten van het project.

b) Als een onderneming besluit zijn kosten voor ontwikkeling te activeren dan moet deze procedure toegepast worden op alle projecten die voldoen aan de hierboven vermelde criteria.

c) De activering van de kosten voor ontwikkeling gekoppeld aan een bepaald project moet na iedere boekhoudperiode herzien worden. Beantwoordt het project niet meer aan de gestelde criteria dan moet het niet-afgeschreven gedeelte van de kosten onmiddellijk ten laste genomen worden van de periode.

d) Als de kosten voor ontwikkeling van een bepaald project geactiveerd worden, moeten zij op systematische wijze toegerekend worden aan de toekomstige boekhoudperiodes in verhouding tot

1) de verkochte of gebruikte eenheden van het product of de productiemethode;

2) de tijdsduur tijdens welke men veronderstelt dat het product of de productiemethode verkocht of gebruikt zal worden.

Past men deze criteria en voorwaarden nu toe op de drie types van onderzoek en ontwikkeling dan stelt men vast dat alleen de kosten voor ontwikkeling daaraan kunnen beantwoorden.

Dit heeft voor gevolg dat de kosten voor zuiver wetenschappelijk onderzoek en voor toegepast wetenschappelijk onderzoek steeds als periodekosten ten laste van het boekjaar waarin ze voorkomen beschouwd moeten worden en bijgevolg niet geactiveerd mogen worden.

het KB/WVV spreekt niet meer van afschrijvingen op onderzoekkosten, maar enkel van afschrijvingen op kosten voor onwikkeling (als verplicht door EU-richtlijn). Inzake de afschrijving van de geactiveerde kosten voor ontwikkeling bepaalt art. 3:39 § 1, al.4 KB/WVV:

(zet schuin)

‘Kosten van ontwikkeling en goodwill worden, indien hun gebruiksduur niet met zekerheid kan worden geraamd, afgeschreven over een periode van ten hoogste tien jaar. De periode waarover goodwill wordt afgeschreven, wordt verantwoord in de toelichting.’

Hieruit volgt dat de afschrijving van deze kosten over ten hoogste vijf jaar de algemene regel is.

|  |
| --- |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| Volgens het KB van 18 december 2015 (BS 30/12/2015) moeten de afschrijvingen op ontwikkeling en goodwill de volgende regels volgen:Kosten van ontwikkeling en goodwill worden, als hun gebruiksduur niet met zekerheid kan worden geraamd, afgeschreven over een periode van ten hoogste tien jaar. De periode waarover goodwill wordt afgeschreven, wordt verantwoord in de toelichting.Afschrijvingen en waardeverminderingen op goodwill worden niet teruggenomen.Volgens het KB van 18 december 2015 (BS 30/12/2015) kunnen de kosten voor onderzoek niet meer geactiveerd worden voor boekjaren begonnen na 31 december 2015.De vroeger geactiveerde kosten zullen het vroegere afschrijvingsplan volgen. |

CBN-advies

210 Kosten voor onderzoek en ontwikkeling

10/10/2012 – CBN-advies 2012/13 – De boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa (Dit advies vervangt advies 138/4.)

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

07/09/2016 – CBN-advies 2016/16 – Kosten van onderzoek en ontwikkeling: wijzigingen door het koninklijk besluit van 18 december 2015

2100 - Kosten voor onderzoek en ontwikkeling – aanschaffingswaarde

|  |
| --- |
| *Kosten voor onderzoek en ontwikkeling – aanschaffingswaarde* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De waarde van deze activa via credit:

>> rek. 440*Leveranciers*>> *financiële rekeningen*>> rek. 100*Geplaatst kapitaal (bij inbreng)*>> rek. 41601*Aandeelhouders of vennoten inbrengers*>> rek. 72*Geproduceerde vaste activa* | * De afboeking bij realisatie, verdwijning of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2109*Kosten voor onderzoek en ontwikkeling – afschrijvingen of waardeverminderingen*>> rek. 663*Minderwaarden op realisatie van vaste activa*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| In het jaarverslag aan de algemene vergadering moet, overeenkomstig artikel 77 van de Vennootschapswet, informatie over de werkzaamheden op het gebied van onderzoek en ontwikkeling worden opgenomen.Volgens het KB van 18 december 2015 (BS 30/12/2015) kunnen de kosten voor onderzoek niet meer geactiveerd worden voor boekjaren begonnen na 31 december 2015.De vroeger geactiveerde kosten zullen het vroegere afschrijvingsplan volgen. |

2108 - Kosten voor onderzoek en ontwikkeling – meerwaarden

|  |
| --- |
| *Kosten voor onderzoek en ontwikkeling – meerwaarden* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de geboekte meerwaarde bij herwaardering via credit:

>> rek. 120*Herwaarderingsmeerwaarden op immateriële vaste activa* | * De afboeking van de meerwaarde bij realisatie, verdwijning of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2109*Kosten voor onderzoek en ontwikkeling – afschrijvingen of waardeverminderingen*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde*>> rek. 120*Herwaarderingsmeerwaarden op immateriële vaste activa*>> rek. 663*Minderwaarden op realisatie van vaste activa: als de realisatiewaarde kleiner is dan de geherwaardeerde nettoboekwaarde wanneer de herwaarderingsmeerwaarde (rubriek 12) in het kapitaal geïncorporeerd werd* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| Deze rekening blijft alleen in werking voor de meerwaarden geboekt tijdens de boekjaren die eindigen vóór het boekjaar dat ingaat na 31/12/1983 of in de loop van 1984 wanneer het boekjaar niet afgesloten wordt op 31/12. Zij moeten in de jaarrekening onder de aanschaffingswaarde worden opgenomen.Volgens het KB van 18 december 2015 (BS 30/12/2015) kunnen de kosten voor onderzoek niet meer geactiveerd worden voor boekjaren begonnen na 31 december 2015.De vroeger geactiveerde kosten zullen het vroegere afschrijvingsplan volgen. |

2109 - Kosten voor onderzoek en ontwikkeling – Afschrijvingen of waardeverminderingen

|  |
| --- |
| *Kosten voor onderzoek en ontwikkeling – Afschrijvingen of waardeverminderingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking bij realisatie, verdwijning of buitengebruikstelling via credit:

>> rek. 2100*Kosten voor onderzoek en ontwikkeling – aanschaffingswaarde*>> rek. 2108*Kosten voor onderzoek en ontwikkeling – meerwaarde** De terugname van afschrijvingen of waardeverminderingen die rechtstreeks op de resultatenrekening geboekt werden via credit:

>> rek. 7600*Terugneming van afschrijvingen en waardeverminderingen op immateriële vaste activa* | * Het bedrag van de jaarlijkse afschrijvingen via debet:

>> rek. 6301*Afschrijvingen op immateriële vaste activa** Het bedrag van de uitzonderlijke afschrijvingen via debet:

>> rek. 6601*Niet-reccurente afschrij-vingen en waardeverminderingen op immateriële vaste activa* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| De afschrijvingsrekeningen worden gebruikt voor de immateriële vaste activa met beperkte gebruiksduur.De waardeverminderingsrekeningen worden gebruikt voor immateriële vaste activa met onbeperkte gebruiksduur.In de praktijk zal men bijna steeds te maken hebben met afschrijfbare immateriële vaste activa.Volgens het KB van 18 december 2015 (BS 30/12/2015) moeten de afschrijvingen op ontwikkeling en goodwill de volgende regels volgen:Kosten van ontwikkeling en goodwill worden, als hun gebruiksduur niet met zekerheid kan worden geraamd, afgeschreven over een periode van ten hoogste tien jaar. De periode waarover goodwill wordt afgeschreven, wordt verantwoord in de toelichting.Afschrijvingen en waardeverminderingen op goodwill worden niet teruggenomen.Volgens het KB van 18 december 2015 (BS 30/12/2015) kunnen de kosten voor onderzoek niet meer geactiveerd worden voor boekjaren begonnen na 31 december 2015.De vroeger geactiveerde kosten zullen het vroegere afschrijvingsplan volgen. |

211 - Concessies, octrooien, licenties, knowhow, merken en soortgelijke rechten

*INDELING*

Onder deze rubriek moeten begrepen worden:

1° de octrooien, licenties, knowhow, merken en andere gelijkaardige rechten waarvan de onderneming eigenares is;

2° de rechten tot exploitatie van onroerende goederen, octrooien, licenties, merken en andere gelijkaardige rechten die eigendom zijn van derden;

3° het recht van de onderneming om van derden dienstverleningen van knowhow te verkrijgen wanneer die rechten door de ondernemingen onder bezwarende titel worden verworven.

CBN-advies

211 Concessies, octrooien, licenties, know-how, merken en soortgelijke rechten

10/10/2012 – CBN-advies 2012/13 – De boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa (Dit advies vervangt advies 138/4.)

211X Immateriële vaste activa – Verzamelde werken

21/03/2012 – CBN-advies 2012/6 – De boekhoudkundige verwerking van de tax shelter in hoofde van de productievennootschap

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

2110 - Concessies, octrooien, licenties, knowhow, merken en andere soortgelijke rechten – Aanschaffingswaarde

|  |
| --- |
| *Concessies, octrooien, licenties, knowhow, merken en andere soortgelijke rechten – Aanschaffingswaarde* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De waarde van deze activa via credit:

>> rek. 440*Leveranciers*>> *financiële rekeningen*>> rek. 100*Geplaatst kapitaal (bij inbreng)*>> rek. 41601*Aandeelhouders of vennoten inbrengers*>> rek. 72*Geproduceerde vaste activa* | * De afboeking bij realisatie, verdwijning of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2119*Concessies, octrooien, licenties, knowhow, merken en gelijkaardige rechten – afschrijvingen of waardeverminderingen*>> rek. 663*Minderwaarden op realisatie van vaste activa: als de realisatiewaarde kleiner is dan de nettoboekwaarde*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde* |

CBN-advies

2110 Concessies, octrooien, licenties en know-how, merken en andere soortgelijke rechten – Aanschaffingswaarde

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

2118 - Concessies, octrooien, licenties, knowhow, merken en soortgelijke rechten – Meerwaarden

|  |
| --- |
| *Concessies, octrooien, licenties, knowhow, merken en soortgelijke rechten – Meerwaarden* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de geboekte meerwaarden bij herwaardering via credit:

>> rek. 120*Herwaarderingsmeerwaarden op immateriële vaste activa* | * De afboeking bij realisatie, verdwijning of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2119*Concessies, octrooien, licenties, knowhow, merken en gelijkaardige rechten – afschrijvingen of waardeverminderingen*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde*>> rek. 120*Herwaarderingsmeerwaarden op immateriële vaste activa*>> rek. 663*Minderwaarden op realisatie van vaste activa: als de realisatiewaarde kleiner is dan de geherwaardeerde nettoboekwaarde wanneer de herwaarderingsmeerwaarde (rubriek 12) in het kapitaal geïncorporeerd werd* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| Deze rekening blijft alleen in werking voor meerwaarden geboekt tijdens de boekjaren die eindigen voor het boekjaar dat ingaat na 31/12/1983 of in de loop van 1984 wanneer het boekjaar niet afgesloten wordt op 31/12. |

CBN-advies

2118 Concessies, octrooien, licenties, knowhow, merken en andere soortgelijke rechten – Meerwaarden

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

2119 - Concessies octrooien, licenties, knowhow, merken en soortgelijke rechten – Afschrijvingen of waardeverminderingen

|  |
| --- |
| *Concessies octrooien, licenties, knowhow, merken en soortgelijke rechten – Afschrijvingen of waardeverminderingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking bij realisatie, verdwijning of buitengebruikstelling via credit:

>> rek. 2110*Concessies, octrooien, licenties, knowhow, merken … – aanschaffingswaarde*>> rek. 2118*Concessies, octrooien, licenties, knowhow, merken … – meerwaarden** De terugname van afschrijvingen of waardeverminderingen die rechtstreeks op de resultatenrekening geboekt werden via credit:

>> rek. 7600*Terugneming van afschrijvingen en waardeverminderingen op immateriële vaste activa* | * Het bedrag van de jaarlijkse afschrijvingen via debet:

>> rek. 6301*Afschrijvingen op immateriële vaste activa*>> rek. 6308*Waardeverminderingen** Het bedrag van de niet-reccurente afschrijvingen via debet:

>> rek. 6601*Niet-reccurente afschrijvingen en waardeverminderingen op immateriële vaste activa* |

212 - Goodwill

*OMSCHRIJVING*

Het betreft hier twee begrippen die met elkaar verwant zijn maar inhoudelijk van elkaar verschillen.

GOODWILL

Hieronder moeten wij verstaan de prijs die betaald wordt voor de verwerving van een onderneming of van een activiteitsbranche voor zover die hoger is dan de nettowaarde van de actief- min de passiefbestanddelen van de verworven onderneming of activiteitstak.

De eventuele meerprijs die bij het verwerven van een deelneming werd betaald, nooit onder de rekening Goodwill worden opgenomen (CBN 24/1989).

INBRENGMEERWAARDEN

Hieronder wordt in geval van inbreng van een bedrijfsgeheel door fusie of opslorping het verschil verstaan tussen de conventionele waarde van de inbreng en de nettowaarde van het ingebrachte geheel die voortvloeit ofwel uit de rekeningen van de inbrengende onderneming ofwel uit de raming die de overnemende onderneming in haar eigen rekeningen maakt van alle ingebrachte actief- en passiefelementen.

OPMERKING INZAKE AFSCHRIJVING GOODWILL

De normale afschrijvingstermijn voor de goodwill bedraagt hoogstens 5 jaar. Wordt evenwel om uitzonderlijke redenen afgeschreven over een langere termijn dan moet dat verantwoord worden in de toelichting (art. 3:39, § 1, al. 4 KB/WVV).

|  |
| --- |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| Volgens het KB van 18 december 2015 (BS 30/12/2015) moeten de afschrijvingen op ontwikkeling en goodwill de volgende regels volgen:Kosten van ontwikkeling en goodwill worden, als hun gebruiksduur niet met zekerheid kan worden geraamd, afgeschreven over een periode van ten hoogste tien jaar. De periode waarover goodwill wordt afgeschreven, wordt verantwoord in de toelichting.Afschrijvingen en waardeverminderingen op goodwill worden niet teruggenomen. |

CBN-advies

212 Goodwill

10/10/2012 – CBN-advies 2012/13 – De boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa (Dit advies vervangt advies 138/4.)

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

2120 - Goodwill – aanschaffingswaarde

|  |
| --- |
| *Goodwill – aanschaffingswaarde* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De waarde van deze activa via credit:

>> rek. 440*Leveranciers*>> *financiële rekeningen*>> rek. 100*Geplaatst kapitaal (bij inbreng)*>> rek. 41601*Aandeelhouders of vennoten inbrengers*>> rek. 72*Geproduceerde vaste activa* | * De afboeking bij realisatie, verdwijning of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2129*Goodwill – afschrijvingen of waardeverminderingen*>> rek. 663*Minderwaarden op realisatie van vaste activa: als de realisatiewaarde kleiner is dan de nettoboekwaarde*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde* |

CBN-advies

2120 Goodwill – aanschaffingswaarde

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

2128 - Goodwill – meerwaarden

|  |
| --- |
| *Goodwill – meerwaarden* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de geboekte meerwaarde bij herwaardering via credit:

>> rek. 120*Herwaarderingsmeerwaarden op immateriële vaste activa* | * De afboeking bij realisatie, verdwijning of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2129*Goodwill – afschrijvingen of waardeverminderingen*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde*>> rek. 120*Herwaarderingsmeerwaarden op immateriële vaste activa*>> rek. 663*Minderwaarde op realisatie van vaste activa: als de realisatiewaarde kleiner is dan de geherwaardeerde nettoboekwaarde wanneer de herwaarderingswaarde (rubriek 12) in het kapitaal geïncorporeerd werd* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| Deze rekening blijft alleen in werking voor de meerwaarden geboekt tijdens de boekjaren die eindigen voor het boekjaar dat ingaat na 31/12/1983 of in de loop van 1984 wanneer het boekjaar niet afgesloten wordt op 31/12. |

CBN-advies

2128 Goodwill – meerwaarden

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

2129 - Goodwill – afschrijvingen of waardeverminderingen

|  |
| --- |
| *Goodwill – afschrijvingen of waardeverminderingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking bij realisatie, verdwijning of buitengebruikstelling via credit:

>> rek. 2120*Goodwill – aanschaffingswaarde*>> rek. 2128*Goodwill – meerwaarden** De terugname van afschrijvingen of waardeverminderingen die rechtstreeks op de resultatenrekening geboekt werden via credit:

>> rek. 7600*Terugneming van afschrijvingen en waardeverminderingen op immateriële vaste activa* | * Het bedrag van de jaarlijkse afschrijvingen via debet:

>> rek. 6301*Afschrijvingen op immateriële vaste activa** Het bedrag van de niet-reccurente afschrijvingen via debet:

>> rek. 6601*Niet-reccurente afschrijvingen en waardeverminderingen op immateriële vaste activa* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| Volgens het KB van 18 december 2015 (BS 30/12/2015) moeten de afschrijvingen op ontwikkeling en goodwill de volgende regels volgen:Kosten van ontwikkeling en goodwill worden, als hun gebruiksduur niet met zekerheid kan worden geraamd, afgeschreven over een periode van ten hoogste tien jaar. De periode waarover goodwill wordt afgeschreven, wordt verantwoord in de toelichting.Afschrijvingen en waardeverminderingen op goodwill worden niet teruggenomen. |

CBN-advies

2129 Goodwill – afschrijvingen of waardeverminderingen

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

213 - Vooruitbetalingen op immateriële vaste activa

*OMSCHRIJVING*

Het betreft hier vooruitbetalingen die gedaan worden door de onderneming voor het verwerven van immateriële vaste activa.

De vooruitbetalingen blijven op deze rekening tot wanneer het immateriële vaste actief volledig aan de onderneming wordt geleverd en de eigendomsoverdracht heeft plaatsgehad.

CBN-advies

213 Vooruitbetalingen op immateriële vaste activa

10/10/2012 – CBN-advies 2012/13 – De boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa (Dit advies vervangt advies 138/4.)

2130 - Vooruitbetalingen op immateriële vaste activa

|  |
| --- |
| *Vooruitbetalingen op immateriële vaste activa* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van deze vooruitbetalingen via credit:

>> rek. 440*Leveranciers*>> *de financiële rekeningen* | * De afboeking bij levering via debet:

>> *de rekeningen aanschaffingswaarde van de immateriële activa waarop de vooruitbetalingen betrekking hebben* |

22-27 - Materiële vaste activa

OMSCHRIJVING

Materiële vaste activa zijn middelen die lichamelijk in de onderneming aanwezig zijn en op duurzame wijze voor bedrijfsdoeleinden worden aangewend.

De materiële vaste activa worden in de volgende categorieën onderverdeeld:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Rubriek | Rekening | Omschrijving |
| III. A | 22 | Terreinen en gebouwen |
| III. B | 23 | Installaties, machines en uitrusting |
| III. C | 24 | Meubilair en rollend materieel |
| III. D | 25 | Leasing en soortgelijke rechten |
| III. E | 26 | Overige materiële vaste activa |
| III. F | 27 | Activa in aanbouw en vooruitbetalingen |

Onder terreinen en gebouwen worden opgenomen: de bebouwde en onbebouwde terreinen, de constructies daarop evenals de inrichting daarvan, waarvan de onderneming eigenaar is en die duurzaam voor de bedrijfsuitoefening worden aangewend.

Worden eveneens onder deze rubriek opgenomen, de andere zakelijke rechten die de onderneming bezit op een onroerend goed dat zij bestemd heeft om duurzaam te worden gebruikt voor de bedrijfsuitoefening wanneer de vergoedingen bij aanvang van het contract werden vooruitbetaald.

De onroerende goederen die worden aangehouden als onroerende reserve, de woongebouwen en de buiten gebruik of buiten de exploitatie gestelde materiële vaste activa worden opgenomen onder de ‘Overige materiële vaste activa’.

De onroerende goederen die werden aangekocht of gebouwd met het oog op herverkoop worden opgenomen onder de ‘Voorraden’.

Onder de overige materiële vaste activa worden:

1. de onroerende goederen opgenomen die worden aangehouden als onroerende reserve (die in de toekomst gebruikt zullen worden), de woongebouwen, de buiten gebruik of buiten de exploitatie gestelde materiële vaste activa;

2. de roerende en onroerende goederen die in erfpacht, opstal, huur, handelshuur of landpacht werden gegeven (behalve wanneer de uit deze contracten voortvloeiende vorderingen geboekt worden in de rubrieken V en VII);

3. de onroerende goederen die werden aangekocht of gebouwd met het oog op herverkoop worden niet in deze rubriek opgenomen, maar afzonderlijk onder de voorraden vermeld (rubriek VI);

4. de kosten voor inrichting van gehuurde gebouwen worden eveneens in deze rubriek vermeld, voor zover ze niet ten laste werden genomen van de resultatenrekening van het lopende boekjaar.

Onder de ‘Activa in aanbouw en vooruitbetalingen op vaste activa’ worden de nog niet bedrijfsklare materiële vaste activa opgenomen of de voorschotten daarop betaald, alsook de daarop betrekking hebbende intercalaire rente.

BESPREKING

*1. Waarderingsgrondslagen*

A) VERWERVING VAN DE MATERIËLE VASTE ACTIVA

De materiële vaste activa worden gewaardeerd tegen aanschaffingswaarde (art. 20). Dit wil zeggen:

* aanschaffingsprijs,
* vervaardigingsprijs,
* inbrengwaarde.

Bij verwerving van materiële vaste activa door aankoop van derden omvat de aanschaffingsprijs, naast de aankoopprijs, de bijkomende kosten zoals niet-terugbetaalbare belastingen en vervoerkosten (art. 21).

Deze bijkomende kosten hebben eveneens betrekking op het gebruiksklaar maken van de activa zoals de plaatsingskosten en aanpassingskosten uitgevoerd door derden.

Als deze plaatsings- en aanpassingskosten worden uitgevoerd door het eigen personeel van de onderneming dan kunnen deze kosten worden geactiveerd in de rubriek ‘Aanschaffingsprijs’ via de rekening 72 Geproduceerde vaste activa. Deze eigen kosten moeten met de nodige omzichtigheid geïnterpreteerd worden.

Bij verwerving van materiële vaste activa door eigen werken omvat de vervaardigingsprijs naast de aanschaffingskosten van de grondstoffen, verbruiksgoederen en hulpstoffen, de productiekosten die rechtstreeks aan het individuele product of aan de productengroep toerekenbaar zijn evenals het evenredige deel van de productiekosten die slechts onrechtstreeks aan het individuele product of aan de productengroep toerekenbaar zijn, voor zover deze kosten op de normale productieperiode betrekking hebben. Het staat de onderneming echter vrij deze onrechtstreekse productiekosten volledig of slechts gedeeltelijk in de vervaardigingsprijs op te nemen. Ingeval van deze laatste mogelijkheid gebruikgemaakt wordt, wordt dat in de toelichting vermeld (art. 22).

Bij verwerving van materiële vaste activa door aankoop van derden of door eigen werken mag de rente op vreemd vermogen die voor de financiering wordt gebruikt (geldt eveneens voor immateriële vaste activa), in de aanschaffingswaarde worden opgenomen voor zover zij betrekking heeft op de periode die de bedrijfsklaarheid van deze vaste activa voorafgaat. Dat wordt in voorkomend geval vermeld bij de waarderingsregels in de toelichting (art. 22bis).

De inbrengwaarde stemt overeen met de bedongen waarde van de inbreng. De belastingen en kosten met betrekking tot de inbreng zijn niet begrepen in de inbrengwaarde. Als zij niet volledig ten laste worden gebracht van de resultatenrekening van het boekjaar in de loop waarvan de inbreng gebeurde, worden ze opgenomen in de rubriek oprichtingskosten in de rekening 2000 Kosten van oprichting en kapitaalverhoging.

De inbrengwaarde mag niet hoger zijn dan de prijs die op het ogenblik van de inbreng voor de aankoop van de betrokken goederen op de markt betaald zou moeten worden (art. 23).

B) HERWAARDERING

Herwaardering van materiële vaste activa (evenals deelnemingen en aandelen die onder de financiële vaste activa voorkomen) is toegelaten, wanneer de waarde van deze activa, bepaald op basis van hun nut voor de onderneming, op vaststaande en duurzame wijze uitstijgt boven hun boekwaarde.

Wanneer de betrokken activa noodzakelijk zijn voor de voortzetting van het bedrijf van de onderneming of van een onderdeel daarvan mogen zij slechts worden geherwaardeerd in de mate waarin de aldus uitgedrukte meerwaarde wordt verantwoord door de rentabiliteit van de onderneming of van het betrokken bedrijfsonderdeel. Met andere woorden kunnen deze activa in een verlieslatende of niet-rendabele onderneming of onderdeel van de onderneming niet geherwaardeerd worden zelfs als de intrinsieke waarde hoger is dan de boekwaarde.

De geherwaardeerde waarde die voor deze activa in aanmerking wordt genomen wordt verantwoord in de toelichting bij de jaarrekening waarin de herwaardering voor het eerst werd toegepast.

Voor materiële vaste activa met een beperkte gebruiksduur wordt de geherwaardeerde waarde afgeschreven volgens een plan over de vermoedelijke residuele gebruiksduur van de betrokken activa. De oorspronkelijke geschatte gebruiksduur kan door het bestuursorgaan worden gewijzigd.

De geboekte meerwaarden worden rechtstreeks toegerekend aan rubriek III van het passief ‘Herwaarderingsmeerwaarden’ en daar behouden zolang de goederen waarop zij betrekking hebben niet werden gerealiseerd.

Deze meerwaarden mogen echter:

* worden overgebracht naar de beschikbare reserve ten belope van de op de meerwaarde geboekte afschrijvingen;
* in kapitaal worden omgezet;
* bij latere minderwaarde worden afgeboekt tot het beloop van het nog niet afgeschreven gedeelte van de meerwaarde.

Ingeval het geherwaardeerde goed wordt gerealiseerd of buiten gebruik gesteld dan verdwijnt noodzakelijkerwijs de uitdrukking van de meerwaarde. Ze wordt in voorkomend geval vervangen door een realisatiemeerwaarde op te nemen in de resultatenrekening, behalve als zij al in het kapitaal zou zijn geïncorporeerd.

De meerwaarde moet geheel of gedeeltelijk worden tegengeboekt of teruggenomen voor zover ze ophoudt te bestaan. Ingeval de meerwaarde in het kapitaal werd geïncorporeerd, moet de terugname ten laste van de resultatenrekening gebeuren ofwel via een vermindering van het kapitaal.

Geboekte waardeverminderingen op materiële vaste activa met onbeperkte levensduur, die niet langer noodzakelijk blijken, moeten teruggenomen worden.

Deze terugname mag gebeuren:

* via de resultatenrekening (Niet-recurrente opbrengsten 76010);
* via de herwaarderingsmeerwaarde (art. 44 – rekening 120). Dit is geen meerwaarde maar wel de reconstitutie van de oorspronkelijke aanschaffingswaarde.

C) AFSCHRIJVINGEN EN WAARDEVERMINDERINGEN

De materiële vaste activa met een beperkte gebruiksduur worden afgeschreven volgens een door het bevoegde beheersorgaan opgesteld plan rekening houdend met de principes van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw (art. 15).

Het afschrijvingsplan moet zo vastgesteld zijn dat het bedrag van de materiële vaste activa gespreid wordt over hun waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur.

Het is toegelaten overeenkomstig de fiscale bepalingen een versneld afschrijvingsplan toe te passen (art. 28).

De volgende fiscaal toegestane afschrijvingsmethoden zijn mogelijk:

* lineaire afschrijvingen
* degressieve afschrijvingen
	+ niet van toepassing op personenwagens, wagens voor dubbel gebruik en minibussen
	+ niet van toepassing op vaste activa die worden verhuurd
	+ het maximum van de jaarlijkse degressieve afschrijving bedraagt 40% van de aanschaffingswaarde (vanaf 1 januari 1992)
	+ niet van toepassing op immateriële vaste activa met uitzondering van audiovisuele werken
* verdubbelde lineaire afschrijvingen in het kader van de economische expansiewetgeving
* bijkomende aanschaffingskosten tegen 100%
* de afschrijvingen m.b.t. personenwagens worden fiscaal beperkt tot 75%. Dezelfde regel geldt voor alle bedrijfsuitgaven en lasten m.b.t. personenwagens, met uitzondering van brandstofkosten, interesten en mobilofoon.

Wanneer de toepassing van een plan voor versnelde afschrijving met zich meebrengt dat aanzienlijk sneller wordt afgeschreven dan economisch verantwoord, wordt in de toelichting melding gemaakt van het verschil tussen het gecumuleerde bedrag van de geboekte afschrijvingen en dat van de economisch verantwoorde afschrijvingen.

De invloed van de tijdens het boekjaar of tijdens het vorige boekjaar geboekte versnelde afschrijvingen op de afschrijvingslast in de resultatenrekening van het boekjaar wordt vermeld in de toelichting.

Voor de materiële vaste activa wordt overgegaan tot aanvullende of niet-­reccurente afschrijvingen wanneer, ingevolge hun technische ontwaarding of wegens de wijziging in de economische of technische omstandigheden hun boekhoudkundige waarde hoger is dan de nutswaarde of gebruikswaarde voor de onderneming.

De afschrijvingen op materiële vaste activa met beperkte gebruiksduur mogen slechts worden teruggenomen, wanneer blijkt dat het daarvoren toegepaste afschrijvingsplan, wegens gewijzigde economische of technologische omstandigheden, een te snelle afschrijving tot gevolg heeft gehad.

De geboekte aanvullende of niet-recurrente afschrijvingen daarentegen moeten worden teruggenomen als zij niet langer noodzakelijk blijken. De terugneming van de gewone aanvullende en niet-recurrente afschrijvingen gebeurt via de niet-recurrente opbrengsten (rekening 76).

Voor materiële vaste activa waarvan de gebruiksduur niet is beperkt, wordt slechts tot waardeverminderingen overgegaan in geval van duurzame minderwaarde of ontwaarding.

Voor ondernemingen in vereffening of als er niet meer van kan worden uitgegaan dat de onderneming haar bedrijf zal voortzetten, moet tot aanvullende afschrijvingen of waardeverminderingen worden overgegaan om de boekwaarde terug te brengen tot de vermoedelijke realisatiewaarde (artikel 40).

D) WAARDERING VOOR EEN VAST BEDRAG

Klein materieel dat bestendig wordt hernieuwd en waarvan de aanschaffingswaarde te verwaarlozen is in verhouding tot het balanstotaal, mag worden opgenomen voor een vast bedrag als de hoeveelheid, de waarde en de samenstelling ervan niet aanmerkelijk verandert van het ene boekjaar tot het andere. In dat geval wordt de prijs voor de hernieuwing opgenomen onder de bedrijfskosten.

*2. Bijzonderheden*

Het tijdstip waarop de aan- of verkoop van een onroerend goed geboekt moet worden is de datum van het verkoopcompromis.

Reserveonderdelen voor machines, installaties en uitrusting die niet bestemd zijn voor de verkoop, moeten worden geboekt als materiële vaste activa (bv. samen met de installatie aangeschaft).

Als het echter reserveonderdelen betreft die gebruikt worden in het kader van een handelsbedrijf (bv. garage) of onderdelen gebruikt voor het normale onderhoud van de installaties worden die als ‘voorraad’ verantwoord.

Toonzaalmateriaal is normaal te beschouwen als een voorraadelement dat evenwel sterk onderhevig is aan waardevermindering overeenkomstig de realisatiewaarde. Toch kan een feitelijke beoordeling, bv. bij langere gebruiksduur, de doorslag geven tot een kwalificatie van toonzaalmateriaal als vast actief.

Ontginningsgronden zijn materiële vaste activa, die worden afgeschreven op basis van de effectief ontgonnen hoeveelheden grondstoffen.

Bouwwerken op andermans grond (recht van opstal)

Een gebouw opgericht op grond die toebehoort aan een andere onderneming ingevolge het recht van opstal wordt normaliter door de oprichter geactiveerd en afgeschreven als de grondeigenaar slechts na een normale economische gebruiksduur door natrekking eigenaar wordt van het gebouw.

De eventuele koopsom voor het recht van opstal wordt eveneens geactiveerd (rekening 223 Overige zakelijke rechten op onroerende goederen) en afgeschreven (dus wanneer de vergoedingen bij aanvang van het contract werden vooruitbetaald).

Voor eventueel bedongen sloping van het gebouw en het herstel van de grond in zijn oorspronkelijke staat wordt met de tijd een voorziening gevormd om deze kosten te dekken.

Wanneer de grondeigenaar al bij oprichting van het gebouw eigenaar ervan wordt door natrekking, dan moet hij het gebouw activeren, afschrijven en de (niet-betaalde) aanschaffingswaarde via over te dragen opbrengsten in resultaat nemen over de periode van de huurovereenkomst. Voor de oprichter van het gebouw zijn de bestede sommen te boeken als vooruitbetaalde huur (rek. 490 Over te dragen kosten).

Ondernemingen in vereffening moeten door middel van aanvullende afschrijvingen of waardeverminderingen boekwaarde terugbrengen tot waarschijnlijke realisatiewaarden (art. 40).

*3. Goederen verkregen tegen betaling van een lijfrente*

Goederen verkregen tegen betaling van een lijfrente worden onder de activa opgenomen voor het kapitaal dat nodig is om de lijfrente te betalen op het ogenblik van de aanschaffing, verhoogd met de kosten die bij de aanschaffing betaald werden (bv. registratierechten). Voor het bedrag van het kapitaal wordt een voorziening op het passief geboekt onder de voorzieningen voor risico’s en kosten. Deze voorziening wordt jaarlijks aangepast op basis van sterftetafels.

Voor de berekening van het kapitaal dat nodig is om de lijfrente te betalen en de jaarlijkse aanpassingen hiervan worden conversietabellen gebruikt. Deze conversietabellen werden berekend op basis van de leeftijd van de persoon, de verwachte levensjaren (op basis van sterftetafels voor mannen en vrouwen), het vooropgestelde rendement en de betalingswijze (maandelijks, trimestrieel, jaarlijks, vooraf, achteraf enz.).

Hieronder wordt een voorbeeld gegeven op basis van een sterftetafel voor mannen (1968-72) en waarbij wordt uitgegaan van een maandelijkse betaling achteraf (post numerando). Er zijn meer recente sterftetabellen (laatste bekende: 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 (B.S. 3 juli 2020) werd gepubliceerd met een omzettingstabel.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Leeftijd | 6% | 8% | 10% |
| 60 | 9,20 | 8,07 | 7,16 |
| 61 | 8,94 | 7,86 | 7,00 |
| 62 | 8,67 | 7,65 | 6,84 |
| 63 | 8,41 | 7,45 | 6,67 |
| 64 | 8,15 | 7,24 | 6,51 |
| 65 | 7,89 | 7,03 | 6,34 |
| … | … | … | … |

VOORBEELD

* Een vennootschap heeft een lijfrentecontract aangegaan ter verkrijging van een onroerend goed.
* Het lijfrentecontract werd afgesloten met een man van 61 jaar voor een maandelijks te betalen bedrag van 1 250 EUR (achteraf) en rekening houdend met een rentevoet van 10%.
* De waarde van het terrein wordt geschat op 15% van de totale waarde.
* Het gebouw wordt verkregen op 1 januari 1994 en afgeschreven over een periode van 20 jaar.
* Er moeten 20% kosten m.b.t. registratierechten en notariskosten contant worden betaald.
* Het daaropvolgende jaar wordt nog één maandbetaling uitgevoerd.
* De betalingen worden gestaakt aangezien de rechthebbende overleden is.

*a) Boeking van de verwerving van het onroerend goed*

* Berekening van de contante waarde van het kapitaal bij het afsluiten van het contract

\* volgens de bovenvermelde tabel

12 × 1 250 EUR × 7,00\* = 105 000 EUR.

Het gedeelte grond bedraagt 15 750 EUR en het gebouw 89 250 EUR.

De kosten bedragen 105 000 EUR × 20% = 21 000 EUR verdeeld over terreinen (3 150 EUR) en gebouwen (17 850 EUR).

* Boeking

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 2200 | Terreinen | 18 900 |  |
| 2210 | Gebouwen | 107 100 |  |
|  | aan | 1640 | Voorziening voor lijfrente |  | 105 000 |
|  |  | 5500 | Bank |  | 21 000 |

*b) Boekhoudkundige verwerkingen in het eerste jaar*

* Betaling van de 12 maandelijkse bedragen

De maandelijkse betaling bestaat voor een gedeelte uit interest en een gedeelte afname van het kapitaalgedeelte.

De interest wordt berekend op basis van het kapitaalgedeelte, namelijk:



Per verschil bedraagt het kapitaalgedeelte 375 EUR.

* Boeking

Voor het gehele jaar is de boeking als volgt:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1640 | Voorziening voor lijfrente | 4 500 |  |
| 6500 | Interesten | 10 500 |  |
|  | aan | 5500 | Bank |  | 15 000 |

* Afschrijving van het gebouw

Het gebouw wordt afgeschreven volgens de waarderingsregels geldend voor de andere onroerende goederen, namelijk in dit geval over 20 jaar ofwel 5% per jaar.

* Boeking

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 6302 | Afschrijvingen | 5 355 |  |
|  | aan | 22109 | Geboekte afschrijvingen |  | 5 355 |

* Aanpassing van de lijfrente aan het einde van het boekjaar

Aan het einde van het boekjaar is de rechthebbende 62 jaar en zal de voorziening aangepast moeten worden rekening houdend met de verwachte levensjaren van een 62-jarige (die zijn namelijk niet met één jaar verminderd!).

De voorziening wordt als volgt berekend:

\* tabel op vorige pagina

|  |  |
| --- | --- |
| 12 × 1 250 × 6,84 =volgens boekhouding | 102 600 EUR |
| (105 000 - 4 500) | 100 500 EUR |
| verschil | 2 100 EUR |

* Boeking

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 6620 | Toevoeging voorziening voor niet-recurrente risico’s en kosten | 2 100 |  |
|  | aan | 1640 | Voorziening voor lijfrente |  | 2 100 |

*c) Boekingen in het jaar van overlijden van de rechthebbende*

* Betaling van eerste maandelijkse som

Er wordt nog één maandelijkse som betaald in het tweede jaar van de overeenkomst. Rekening houdend met het maandelijkse interestgedeelte ((102 600 EUR × 10%) / 12 = 855 EUR) en het kapitaalgedeelte zal deze betaling als volgt worden geboekt:

* Boeking

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1640 | Voorziening voor lijfrente | 395 |  |
| 6500 | Interesten | 855 |  |
|  | aan | 5500 | Bank |  | 1 250 |

* Afboeking van de overblijvende voorziening

De overblijvende voorziening voor het nog te betalen kapitaalgedeelte is bij overlijden niet meer verschuldigd en moet worden afgeboekt.

De overblijvende voorziening bedraagt 102 600 EUR - 395 EUR is 102 205 EUR.

* Boeking

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1640 | Voorziening voor lijfrente | 102 205 |  |
|  | aan | 7620 | Terugneming van voorzieningen voor niet-recurrente risico’s en kosten |  | 102 205 |

Opmerkingen

De aanpassingen van de voorziening voor lijfrente voor wijzigingen in levensverwachting van de rechthebbende gebeurt via de toevoeging of terugneming van de voorziening voor niet­-recurrente risico’s en kosten. Hetzelfde gebeurt bij het in resultaat nemen van de overblijvende voorziening bij overlijden.

Eventuele indexaanpassingen van de maandelijks te betalen sommen worden eveneens verwerkt via een toevoeging van de voorziening voor lijfrente (niet-recurrente risico’s en kosten). Een indexaanpassing veroorzaakt geen wijziging van de waarde van het onroerend goed. Enkel de nog te betalen lijfrente wordt hierdoor gewijzigd.

*4. Boeking van de afstand of de buitengebruikstelling van de materiële vaste activa*

In geval van afstand

Voor de boekingen in geval van afstand van materiële vaste activa moet men een onderscheid maken naargelang:

a) de materiële vaste activa niet geherwaardeerd werden;

b) de materiële vaste activa wel geherwaardeerd werden.

Zijn zij niet geherwaardeerd dan stellen de boekingen bij de afstand geen speciale problemen.

Zo zij wel geherwaardeerd zijn dan stellen de boekingen bij de afstand wel specifieke problemen omdat men hier rekening moet houden met het feit of de met de meerwaarde overeenstemmende herwaarderingsmeerwaarden al of niet geïncorporeerd werden in het kapitaal, of in het geval van materiële vaste activa met beperkte gebruiksduur overgeboekt zijn naar een reserve voor overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden naar rato van de afschrijvingen op de geboekte meerwaarde. Betreffende de afstand van geherwaardeerde materiële vaste activa verwijzen wij hier naar de rubriek 12 voor omstandige commentaar.

Hier kunnen zich drie gevallen voordoen:

a) De realisatiewaarde van het vast actief is gelijk aan zijn residuele waarde Bijgevolg is er noch winst noch verlies en moet er geen verdere boeking meer gebeuren, behalve het boeken van de realisatie van het actiefbestanddeel.

b) De realisatiewaarde van het vast actief is groter dan zijn residuele waarde In dit geval onstaat er winst en de rekening 741 Meerwaarden op courante realisatie van materiële vaste activa of de rekening 763 Meerwaarden op realisatie vaste activa bij niet-recurrente verkopen worden gecrediteerd voor het bedrag van de gerealiseerde meerwaarde.

c) De realisatiewaarde van het vast actief is kleiner dan zijn residuele waarde In dit geval ontstaat er verlies en de rekening 641 Minderwaarden op courante realisatie van vaste activa of de rekening 663 Minderwaarden op realisatie van vaste activa, bij niet-recurrente verkopen wordt gedebiteerd voor het bedrag van het verlies.

In geval van buitengebruikstelling

Wij gaan hier uit van het standpunt dat hoewel een bepaald actief door de onderneming buiten gebruik gesteld wordt het evenwel behouden blijft in het patrimonium van de onderneming.

Zoals in het vorige geval zullen wij hier eveneens onderzoeken wat gebeurt ingeval de geschatte realisatiewaarde gelijk, groter of kleiner is dan de boekwaarde.

*Voorbeeld*

Nemen wij een machine die aangekocht is voor 25 000 EUR en al voor 22 500 EUR afgeschreven is. De boekwaarde is dus 2 500 EUR.

a) De geschatte realisatiewaarde van deze machine bedraagt 2 500 EUR



(1) Afboeking van de buiten gebruik gestelde machine voor de geschatte realisatiewaarde naar de overeenstemmende aanschaffingsrekening van de rubriek 26 Overige materiële vaste activa.

(2) Afboeking van de aanschaffingswaarde van de buiten gebruik gestelde machine voor het bedrag van de al geboekte afschrijvingen.

De boekingen bij het buiten gebruik stellen van een vast actief (bv. machine) verlopen identiek aan die bij realisatie omdat er een verandering komt van bestemming en het actief in zijn nieuwe bestemming geboekt moet worden voor de waarde die het dan nog heeft in functie van deze nieuwe bestemming.

Wat betreft de afschrijvingen zal het beheersorgaan de criteria moeten vaststellen die gevolgd moeten worden voor de afschrijving van dit actief in het kader van de nieuwe bestemming die eraan gegeven werd.

De criteria kunnen maar hoeven niet gelijk te zijn aan deze die van toepassing waren in het kader van zijn oude bestemming.

b) De geschatte realisatiewaarde van deze machine bedraagt 5 000 EUR



(1) Afboeking van de buiten gebruik gestelde machine voor de geschatte realisatiewaarde naar de overeenstemmende aanschaffingsrekening van de rubriek 26 Overige materiële vaste activa.

(2) Terugname van de geboekte afschrijvingen voor 2 500 EUR. Aangezien enerzijds de geschatte realisatiewaarde 5 000 EUR bedraagt en anderzijds de nettoboekwaarde slechts 2 500 bedraagt, moeten de geboekte afschrijvingen met 2 500 EUR verminderd worden om de nettoboekwaarde in overeenstemming te brengen met de geschatte realisatiewaarde.

Men mag in dit geval deze 2 500 EUR niet boeken op de rekening 741 Meerwaarden op courante realisatie van vaste activa omdat het goed enkel buiten gebruik werd gesteld en niet gerealiseerd.

Bij buitengebruikstelling blijft het goed in het patrimonium van de onderneming terwijl het bij realisatie uit het patrimonium verdwijnt.

(3) Afboeking van de afschrijvingen voor 20 000 EUR tegenover de aanschaffingswaarde van de machine.

c) De geschatte realisatiewaarde bedraagt 1 250 EUR



(1) Afboeking van de buiten gebruik gestelde machine voor de geschatte realisatiewaarde naar de overeenstemmende aanschaffingsrekening van de rubriek 26 Overige materiële vaste activa.

(2) Boeking van een niet-recurrente afschrijving van 1 250 EUR teneinde de nettoboekwaarde van 2 500 EUR in overeenstemming te brengen met de geschatte realisatiewaarde.

In dit geval mag de rekening 641 Minderwaarden op courante realisatie van vaste activa niet gebruikt worden omdat de machine niet gerealiseerd wordt maar slechts buiten gebruik gesteld wordt.

(3) Afboeking van de geboekte afschrijvingen voor 23 750 EUR tegenover de rekening Aanschaffingswaarde van de machines.

Wat betreft de boekingen uit te voeren in geval van buitengebruikstelling van geherwaardeerde materiële vaste activa verwijzen wij hier eveneens naar de commentaar in rubriek 12 aangezien de problemen gelijklopend zijn met die in geval van realisatie van deze activa.

*5. De toelichting*

TOELICHTING NR. III

Staat van de materiële vaste activa

* aanschaffingswaarde
* meerwaarden
* afschrijvingen en waardeverminderingen
* nettoboekwaarde einde boekjaar

en dit uitgesplitst voor de 6 categorieën

* terreinen en gebouwen
* installaties, machines en uitrusting
* meubilair en rollend materieel
* leasing en soortgelijke rechten
* overige materiële vaste activa
* activa in aanbouw en vooruitbetalingen

CBN-advies

2.8 Vaste activa – geboekte meerwaarden

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

12/04/2019 – CBN-advies 2019/04 – Gevolgen op gebied van financiële rapportering als gevolg van de brexit

22 - Terreinen en gebouwen

*OMSCHRIJVING*

Onder deze rubriek worden opgenomen de bebouwde en onbebouwde terreinen, de constructies daarop evenals de inrichting daarvan, waarvan de onderneming eigenares is en die geheel of gedeeltelijk voor de bedrijfsuitoefening wordt gebruikt.

Mogen niet opgenomen worden in deze rubriek, maar moeten opgenomen worden in de rubriek 26 Overige materiële vaste activa:

* de onroerende goederen (terreinen en gebouwen) aangehouden ten titel van onroerende reserve (niet te verwarren met terreinen en gebouwen aangehouden met het oog op de wederverkoop die onder de voorraden ressorteren);
* de woongebouwen waarvan de onderneming eigenaar is;
* de buiten gebruik gestelde gebouwen.

CBN-advies

22 Terreinen en gebouwen

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

15/06/2016 – CBN-advies 2016/9 – Verwerving van een bebost terrein

220 - Terreinen

*OMSCHRIJVING*

Het betreft hier in het bijzonder de bebouwde en onbebouwde terreinen waarvan de waarde afzonderlijk bekend is.

*INDELING*

Wij kunnen deze terreinen verder indelen naar:

* bouwterreinen,
* andere terreinen (bv. stockageterreinen),
* uitbatingsterreinen (bv. zandgroeven).

CBN-advies

220 Terreinen

08/07/2015 – CBN-advies 2015/5 – Zakelijke rechten op onroerende goederen: vruchtgebruik – opstalrecht – erfpachtrecht – erfdienstbaarheid

15/06/2016 – CBN-advies 2016/9 – Verwerving van een bebost terrein

2200 - Terreinen met onbeperkte levensduur - Afschrijving kosten op aanschaf gronden

*OMSCHRIJVING*

Het betreft hier in het bijzonder de bebouwde en onbebouwde terreinen die door de onderneming gebruikt worden in het kader van de exploitatie maar die geen uitbatingsterreinen zijn.

Aangezien deze terreinen een onbeperkte gebruiksduur hebben, kunnen zij niet afgeschreven worden.

Voor zover zij een vaste en duurzame meerwaarde vertonen t.o.v. hun aanschaffingswaarde mogen zij geherwaardeerd worden in de mate dat voldaan wordt aan de daartoe gestelde criteria.

Vertonen zij daarentegen een vaststaande daling in waarde dan kan de onderneming op hun aanschaffingswaarde een waardevermindering toepassen. Blijkt dan in latere jaren dat wegens de evolutie van de waarde van deze terreinen de vroeger vastgestelde waardevermindering werd tenietgedaan dan mogen deze activa ingevolge art. 57, 2° geherwaardeerd worden door een terugname van waardeverminderingen.

*DEFINITIE*

Ingevolge een uitspraak door het Hof van Cassatie (d.d. 08/06/2000 en 22/06/2000) werd er geoordeeld dat op de aankoopkosten op terreinen waardeverminderingen mogelijk zijn, in geval van duurzame minderwaarde of ontwaarding.

De fiscus legde zich niet neer bij deze uitspraak en vond dat de kosten hierop niet in rekening konden worden gebracht aangezien de gronden zelf niet kunnen worden afgeschreven.

Naar aanleiding van een pv van volksvertegenwoordiger Colinia eind 2003 kondigde de minister een onderzoek aan. Dat onderzoek werd beklonken in een instructie die dateert van 15/07/2004. In de instructie staat te lezen dat de hoven en rechtbanken van oordeel zijn dat de waardeverminderingen op terreinen die worden geboekt tijdens het boekjaar van de aanschaffing ten bedrage van de bijkomende aankoopkosten voortaan als fiscaal aftrekbaar moeten worden beschouwd.

22000 - Terreinen met onbeperkte levensduur – aanschaffingswaarde

|  |
| --- |
| *Terreinen met onbeperkte levensduur – aanschaffingswaarde* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De waarde van de inbreng of aankoop via credit:

>> rek. 100*Geplaatst kapitaal (bij inbreng)*>> rek. 41601*Aandeelhouders of vennoten inbrengers*>> rek. 440*Leveranciers*>> rek. 489*Andere diverse schulden*>> *de financiële rekeningen* | * De verkoop of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 22009*Terreinen – waardever-minderingen*>> rek. 4000*Klanten: voor boekwaarde*>> rek. 4169*Andere diverse debiteuren*>> rek. 663*Minderwaarden op realisatie van vaste activa als de realisatiewaarde kleiner is dan de boekwaarde*>> rek. 260*Andere materiële vaste activa – aanschaffingswaarde bij overboeking naar deze rubriek (bij buitengebruikstelling)* |

22008 - Terreinen met onbeperkte levensduur – meerwaarden

|  |
| --- |
| *Terreinen met onbeperkte levensduur – meerwaarden* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de geboekte meerwaarde bij herwaardering via credit:

>> rek. 1210*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden*>> rek. 1212*Terugneming van waardeverminderingen* | * De afboeking bij realisatie, verdwijning of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 22009*Terreinen met onbeperkte levensduur – waardeverminderingen*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde*>> rek. 1210*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden*>> rek. 1212*Terugneming van afschrijvingen of waardeverminderingen voor het niet door de realisatiewaarde gedekte saldo van de meerwaarde*>> rek. 663*Minderwaarden op de realisatie van vaste activa: als de realisatiewaarde kleiner is dan de geherwaardeerde nettoboekwaarde wanneer de herwaarderingsmeerwaarde (rubriek 12) in het kapitaal geïncorporeerd werd.* |

22009 - Terreinen met onbeperkte levensduur — waardeverminderingen

|  |
| --- |
| *Terreinen met onbeperkte levensduur — waardeverminderingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De realisatie of buitengebruikstelling via credit:

>> rek. 22000*Terreinen met onbeperkte levensduur – aanschaffingswaarde** De terugname van waardeverminderingen via credit:

>> rek. 7601*Terugneming van afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa. Dit ingeval de terugname niet gebeurt in de vorm van een herwaardering* | * Het bedrag van de minderwaarde via debet:

>> rek. 6309*Waardeverminderingen op materiële vaste activa*>> rek. 6602*Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverrminderingen op materiële vaste activa* |

2201 - Terreinen met beperkte levensduur (uitbatingsterreinen)

*OMSCHRIJVING*

Deze terreinen hebben als exploitatiemiddel slechts een beperkte gebruiksduur en kunnen bijgevolg afgeschreven worden.

Wanneer hun waarde wegens economische of technologische omstandigheden daalt, zal men bijkomende niet-recurrente afschrijvingen moeten toepassen teneinde hun boekwaarde in overeenstemming te brengen met hun gebruikswaarde voor de onderneming.

Deze activa kunnen geherwaardeerd worden door een gewone herwaardering wanneer voldaan wordt aan de gestelde criteria.

22010 - Terreinen met beperkte levensduur (uitbatingsterreinen) – aanschaffingswaarde

|  |
| --- |
| *Terreinen met beperkte levensduur (uitbatingsterreinen) – aanschaffingswaarde* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De waarde van de inbreng of aankoop via credit:

>> rek. 100*Geplaatst kapitaal*>> rek. 41601*Aandeelhouders of vennoten inbrengers*>> *de financiële rekeningen*>> rek. 440*Leveranciers of 489 Andere diverse schulden* | * De verkoop of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 22019*Terreinen met beperkte levensduur – afschrijvingen*>> rek. 663*Minderwaarden op de realisatie van vaste activa als de realisatiewaarde kleiner is dan de boekwaarde*>> rek. 260*Andere materiële vaste activa – aanschaffingswaarde bij overboeking naar deze rubriek*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde* |

22018 - Terreinen met beperkte levensduur (uitbatingsterreinen) – meerwaarden

|  |
| --- |
| *Terreinen met beperkte levensduur (uitbatingsterreinen) – meerwaarden* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de meerwaarde via credit:

>> rek. 1210*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden op materiële vaste activa* | * De afboeking bij realisatie of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 22019*Terreinen met beperkte levensduur – afschrijvingen*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde*>> rek. 1210*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden: voor de nog niet naar een reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden en voor zover de herwaarderingsmeerwaarden niet in het kapitaal werden geïncorporeerd** De afboeking van een minderwaarde bij realisatie als de realisatiewaarde kleiner is dan de geherwaardeerde nettoboekwaarde wanneer de herwaarderingsmeerwaarde (rubriek 12) in kapitaal geïncorporeerd werd via debet:

>> rek. 663*Minderwaarden op realisatie vaste activa* |

22019 - Terreinen met beperkte levensduur (uitbatingsterreinen) – afschrijvingen

|  |
| --- |
| *Terreinen met beperkte levensduur (uitbatingsterreinen) – afschrijvingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De verkoop of buitengebruikstelling via credit:

>> rek. 22010*Terreinen met beperkte levensduur – aanschaffingswaarde*>> rek. 22018*Terreinen met beperkte levensduur – meerwaarde** De terugname van afschrijvingen via credit:

>> rek. 7601*Terugneming van afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* | * Het bedrag van de jaarlijkse afschrijvingen via debet:

>> rek. 63020*Afschrijvingen terreinen en gebouwen** De niet-recurrente afschrijvingen via debet:

>> rek. 6602*Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* |

221 - Gebouwen

*OMSCHRIJVING*

Onder deze rubriek vallen alle gebouwen waarvan de onderneming eigenares is en door haar op duurzame wijze geheel of gedeeltelijk gebruikt worden ten behoeve van de bedrijfsuitbating,

bv.

industriële gebouwen,

administratieve gebouwen,

andere exploitatiegebouwen.

Het minimaal genormaliseerd boekhoudplan voorziet niet in een verdere uitsplitsing van deze rubriek. Het staat de onderneming vrij deze rubriek verder in te delen naargelang haar eigen behoeften. Zij moet wel rekening houden met het feit dat elke deelrekening verder uitgesplitst moet worden in een subrekening:

* aanschaffingswaarde,
* meerwaarde,
* afschrijvingen.

CBN-advies

221 Gebouwen

08/07/2015 – CBN-advies 2015/5 – Zakelijke rechten op onroerende goederen: vruchtgebruik – opstalrecht – erfpachtrecht – erfdienstbaarheid

2210 - Gebouwen – aanschaffingswaarde

|  |
| --- |
| *Gebouwen – aanschaffingswaarde* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De waarde van de inbreng of aankoop via credit:

>> rek. 100*Geplaatst kapitaal*>> rek. 41601*Aandeelhouders of vennoten inbrengers*>> rek. 440*Leveranciers of 489 Andere diverse schulden*>> *de financiële rekeningen*>> rek. 72*Geactiveerde interne productie*>> rek. 2700*Vaste activa in aanbouw – aanschaffingswaarde* | * De afboeking bij verkoop of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2219*Gebouwen – afschrijvingen*>> rek. 663*Minderwaarde op de realisatie van vaste activa als de realisatiewaarde kleiner is dan de boekwaarde*>> rek. 260*Andere materiële vaste activa – aanschaffingswaarde bij overboeking naar deze rubriek*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde* |

CBN-advies

2210 Gebouwen – Aanschaffingswaarde

08/07/2015 – CBN-advies 2015/5 – Zakelijke rechten op onroerende goederen: vruchtgebruik – opstalrecht – erfpachtrecht – erfdienstbaarheid

2218 - Gebouwen – meerwaarden

|  |
| --- |
| *Gebouwen – meerwaarden* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de meerwaarde via credit:

>> rek. 1210*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden op materiële vaste activa* | * De afboeking bij realisatie of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2219*Gebouwen – afschrijvingen*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde*>> rek. 1210*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden: voor de nog niet naar een reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden en voor zover de herwaarderingsmeerwaarden niet in het kapitaal werden geïncorporeerd*>> rek. 663*Minderwaarde op de realisatie van vaste activa: als de realisatiewaarde kleiner is dan de geherwaardeerde nettoboekwaarde als de herwaarderingsmeerwaarde (rubriek 12) in kapitaal geïncorporeerd werd* |

CBN-advies

2218 Gebouwen – Meerwaarden

08/07/2015 – CBN-advies 2015/5 – Zakelijke rechten op onroerende goederen: vruchtgebruik – opstalrecht – erfpachtrecht – erfdienstbaarheid

2219 - Gebouwen – afschrijvingen

|  |
| --- |
| *Gebouwen – afschrijvingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De verkoop of buitengebruikstelling via credit:

>> rek. 2210*Gebouwen –aanschaffingswaarde*>> rek. 2218*Gebouwen – meerwaarde** De terugname van afschrijvingen via credit:

>> rek. 7601*Terugneming van afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* | * Het bedrag van de afschrijvingen via debet:

>> rek. 63020*Afschrijvingen terreinen en gebouwen*>> rek. 6602*Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* |

CBN-advies

2219 Gebouwen – Afschrijvingen

08/07/2015 – CBN-advies 2015/5 – Zakelijke rechten op onroerende goederen: vruchtgebruik – opstalrecht – erfpachtrecht – erfdienstbaarheid

222 - Bebouwde terreinen

*OMSCHRIJVING*

Deze rekening moet gebruikt worden in die gevallen waar het niet mogelijk is een onderscheid te maken tussen de waarde van de terreinen en die van de gebouwen of wanneer een dergelijk onderscheid niet gemaakt wordt, onder meer wat de afschrijvingen betreft.

Qua boekhoudkundige verwerking van de gegevens betreffende dergelijke terreinen mag men aannemen dat ze gelijk zal zijn aan die van de gebouwen, aangezien wat betreft hun gebruik ten behoeve van de bedrijfsuitbating het in dit geval meer speciaal om de op deze terreinen gebouwde constructies gaat.

2220 - Bebouwde terreinen – aanschaffingswaarde

|  |
| --- |
| *Bebouwde terreinen – aanschaffingswaarde* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De waarde van de inbreng of aankoop via credit:

>> rek. 100*Geplaatst kapitaal*>> rek. 41601*Aandeelhouders of vennoten inbrengers*>> rek. 440*Leveranciers*>> rek. 489*Andere diverse schulden – de financiële rekeningen* | * De verkoop of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2229*Bebouwde terreinen*–*afschrijvingen*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde*>> rek. 663*Minderwaarde op de realisatie van vaste activa: als de realisatiewaarde kleiner is dan de boekwaarde*>> rek. 260*Andere materiële vaste activa – aanschaffingswaarde bij overboeking naar de rubriek 26* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| Het betreft hier gebouwen en terreinen die quasi uitsluitend in het patrimonium van de onderneming komen via aankoop of inbreng en waarbij in de aankoopprijs of inbrengwaarde geen onderscheid gemaakt wordt tussen de waarde van de grond en de gebouwen die erop staan.Deze activa kunnen dus in feite niet tot stand komen via de rek. 72 Geproduceerde vaste activa en de rek. 2700 Vaste activa in aanbouw – aanschaffingswaarde, omdat het gebruik van deze rekeningen in dit geval impliceert dat er een onderscheid gemaakt wordt tussen enerzijds de waarde van het terrein en anderzijds de waarde van de gebouwen. Het gaat bijgevolg om vaste activa ontvangen van derden. |

2228 - Bebouwde terreinen – meerwaarden

|  |
| --- |
| *Bebouwde terreinen – meerwaarden* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de meerwaarde via credit:

>> rek. 1210*Gewone herwaar-deringsmeerwaarden* | * De afboeking bij realisatie of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2229*Bebouwde terreinen –afschrijvingen*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde*>> rek. 1210*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden: voor de nog niet naar een reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden en voor zover de herwaarderingsmeerwaarden niet in het kapitaal werden geïncorporeerd*>> rek. 663*Minderwaarden op de realisatie van vaste activa: als de realisatiewaarde kleiner is dan de geherwaardeerde nettoboekwaarde als de herwaarderingsmeerwaarde (rubriek 12) in het kapitaal geïncorporeerd werd* |

2229 - Bebouwde terreinen – afschrijvingen

|  |
| --- |
| *Bebouwde terreinen – afschrijvingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De verkoop of buitengebruikstelling via credit:

>> rek. 2220*Bebouwde terreinen – aanschaffingswaarde*>> rek. 2228*Bebouwde terreinen – meerwaarde** De terugname van afschrijvingen via credit:

>> rek. 7601*Terugneming van afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* | * Het bedrag van de jaarlijkse afschrijvingen via debet:

>> rek. 63020*Afschrijving terreinen en gebouwen** Het bedrag van de niet-recurrente afschrijvingen via debet:

>> rek. 6602*Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* |

223 - Overige zakelijke rechten op onroerende goederen

*OMSCHRIJVING*

Het KB van 30/01/2001 ter uitvoering van het Wetboek van vennootschappen bepaalt onder hoofdstuk III inzake de omschrijving van de materiële vaste activa het volgende:

‘Worden eveneens onder die rubriek (materiële vaste activa) opgenomen, de andere zakelijke rechten die de onderneming bezit op een onroerend goed dat bestemd is om duurzaam te worden gebruikt voor de bedrijfsuitoefening wanneer de vergoedingen bij aanvang van het contract worden vooruitbetaald.’

Concreet gaat het hier om een contract van handelshuur waarbij de vergoedingen voor de gehele duur van het contract voorafbetaald worden.

VRUCHTGEBRUIK

*Definitie volgens artikel 578 Burgerlijk Wetboek*

‘Vruchtgebruik is het recht om een zaak waarvan een ander de eigendom heeft, het genot te hebben, zoals de eigenaar zelf, maar onder de verplichting om de zaak zelf in stand te houden.’

*Vruchtgebruik wordt gevestigd door de wet of door de wil van de mens*

Bij vruchtgebruik merkt men de splitsing van de eigendom. Dit heeft voor gevolg dat de rechten gekoppeld aan een volle eigendom van een goed niet aan dezelfde eigenaar toebehoren, maar verdeeld zijn onder twee of meer personen. Het recht van genot wordt gescheiden van de naakte (blote) eigendom van het goed.

Volgens het Burgerlijk Wetboek zijn de belangrijkste kenmerken:

* het genot van een aan een ander toebehorend goed;
* het gaat over een tijdelijk recht aangezien het vruchtgebruik eindigt:
	+ door de dood van de vruchtgebruiker,
	+ door het niet-gebruik van het recht gedurende 30 jaar,
	+ door het verlopen van de periode waarvoor het vruchtgebruik werd afgesloten,
	+ door de vereniging van de rechten van het vruchtgebruik alsook van de blote eigenaar,
	+ door het verlies van het goed waarop het vruchtgebruik werd gevestigd.

*Vruchtgebruik op een onroerend goed en de boekhoudkundige gevolgen*

Het actief wordt tegen aanschaffingswaarde geboekt. Als het recht in de tijd wordt beperkt, moet het ook worden afgeschreven. Deze afschrijvingsduur is beperkt tot de duur van het genotsrecht.

Aangezien het genot ook betrekking heeft op de grond, wordt aldus ook afgeschreven op de grond.

Voor de boekingen zie rubriek 2230 en 2231.

2230 - Overige zakelijke rechten op onroerende goederen – aanschaffingswaarde

|  |
| --- |
| *Overige zakelijke rechten op onroerende goederen – aanschaffingswaarde* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de betaalde vergoedingen via credit:

>> *de financiële rekeningen*>> rek. 489*Andere diverse schulden*>> rek. 440*Leveranciers* | * De buitengebruikstelling bij het einde van de overeenkomst via debet:

>> rek. 2239*Overige zakelijke rechten op onroerende goederen – afschrijvingen*>> rek. 6602*Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* |

CBN-advies

2230 Overige zakelijke rechten op onroerende goederen – Aanschaffingswaarde

08/07/2015 – CBN-advies 2015/5 – Zakelijke rechten op onroerende goederen: vruchtgebruik – opstalrecht – erfpachtrecht – erfdienstbaarheid

2231 - Overige zakelijke rechten op onroerende goederen – aanschaffingskosten

|  |
| --- |
| *Overige zakelijke rechten op onroerende goederen – aanschaffingskosten* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de betaalde vergoedingen via credit:

>> *de financiële instellingen* |  |

CBN-advies

2231 Overige zakelijke rechten op onroerende goederen – Aanschaffingskosten

08/07/2015 – CBN-advies 2015/5 – Zakelijke rechten op onroerende goederen: vruchtgebruik – opstalrecht – erfpachtrecht – erfdienstbaarheid

2238 - Overige zakelijke rechten op onroerende goederen – meerwaarden

|  |
| --- |
| *Overige zakelijke rechten op onroerende goederen – meerwaarden* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de meerwaarden via credit:

>> rek. 1210*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden op materiële vaste activa* | * De afboeking bij buitengebruikstelling bij einde contract via debet:

>> rek. 2239*Overige zakelijke rechten op onroerende goederen – afschrijvingen*>> rek. 1210*Gewone herwaarderingsmeerwaarden op materiële vaste activa: voor de nog niet naar een reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden voor zover de herwaarderingsmeerwaarden niet in het kapitaal werden geïncorporeerd*>> rek. 663*Minderwaarden op realisatie vaste activa: voor de nog niet afgeschreven meerwaarde ingeval de herwaarderingsmeerwaarde geïncorporeerd werd in het kapitaal* |

CBN-advies

2238 Overige zakelijke rechten op onroerende goederen – Meerwaarden

08/07/2015 – CBN-advies 2015/5 – Zakelijke rechten op onroerende goederen: vruchtgebruik – opstalrecht – erfpachtrecht – erfdienstbaarheid

2239 - Overige zakelijke rechten op onroerende goederen – afschrijvingen

|  |
| --- |
| *Overige zakelijke rechten op onroerende goederen – afschrijvingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking bij buitengebruikstelling bij einde contract via credit:

>> rek. 2230*Overige zakelijke rechten op onroerende goederen – aanschaffingswaarde*>> rek. 2238*Overige zakelijke rechten op onroerende goederen – meerwaarden* | * Het bedrag van de jaarlijkse afschrijvingen via debet:

>> rek. 63020*Afschrijving terreinen en gebouwen** De niet-recurrente afschrijvingen via debet:

>> rek. 6602*Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* |

CBN-advies

2239 Overige zakelijke rechten op onroerende goederen – Afschrijvingen

08/07/2015 – CBN-advies 2015/5 – Zakelijke rechten op onroerende goederen: vruchtgebruik – opstalrecht – erfpachtrecht – erfdienstbaarheid

223 (vzw) - OVERIGE ZAKELIJKE RECHTEN OP ONROERENDE GOEDEREN

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 [http://www.cnc-cbn.be](http://www.cnc-cbn.be/)).

Samengevat noteren we het volgende:

* In het geval van een unieke vergoeding:
	+ Als de canon redelijk is, of eerder hoog: boeking op rekening materiële vaste activa nr. 223, met toepassing en vervolgens afschrijving, aangezien het erfpachtrecht altijd een tijdelijk recht is.
	+ Als de canon zeer laag of symbolisch is: boeking op rekening materiële vaste activa nr. 223 (met toepassing en vervolgens afschrijving), hetzij op het debet van een kostenrekening 61, volgens het materialiteitsbeginsel.
* In het geval van een periodieke vergoeding:
	+ Als de canon zeer laag of symbolisch is en niet overeenstemt met de wedersamenstelling van de erfpachtwaarde in kapitaal, wordt de overeenkomst rechtstreeks geboekt op het debet van een kostenrekening 61.
	+ Als de canon redelijk is en overeenstemt met de wedersamenstelling van de erfpachtwaarde in kapitaal, wordt de overeenkomst rechtstreeks 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.

23 - Installaties, machines, uitrusting

*OMSCHRIJVING*

Onder deze rubriek komen alle materiële middelen gevormd door het geheel van voorwerpen, instrumenten en machines bij middel waarvan:

* men grondstoffen of goederen delft of verwerkt;
* men diensten levert die het voorwerp uitmaken van de activiteit van de onderneming.

In deze rubriek worden niet opgenomen:

* het transportmaterieel;
* het kantoormeubilair en -materieel.

*INDELING*

Het minimum genormaliseerd boekhoudplan voorziet niet in een verdere indeling van de rubriek zodat wat dit betreft de ondernemingen vrij zijn om de indeling aan te nemen die voldoet aan hun specifieke behoeften.

De volgende indeling kan worden gegeven:

* 230 Installaties
* 231 Machines
* 232 Uitrusting

Een alternatieve indeling van deze rubriek is gebaseerd op de indeling van de CMK”83 uitgegeven door de N.C.B.

Het materieel is hier ingedeeld in 9 hoofdgroepen, die elk nog eens ingedeeld zijn in deelgroepen.

* 231 Betonmenginstallaties
* 232 Hef- en transportmiddelen
* 233 Materieel voor grondwerken, heiwerken en verdichting
* 234 Materieel voor putboringen, grond- en steenboringen
* 235 Toestellen voor wegenbouw en spoorwegbovenbouw
* 236 Pneumatisch materieel voor tunnelbouw- en doorpersmaterieel
* 237 Materieel voor energieconversie en -verdeling
* 238 Baggermaterieel en drijvend hulpmaterieel
* 239 Andere toestellen, bouwplaatsuitrusting

Deze indeling is vooral geschikt voor grotere ondernemingen met een gediversifieerde activiteit en met een vrij belangrijk materieelpark.

Bij het toepassen van deze indeling doet zich een moeilijkheid voor inzake rollend materieel, omdat dit in hoofdzaak voorkomt in de subrubriek 232 waar het minimum genormaliseerd boekhoudplan voorziet dat het moet voorkomen in de rubriek 24. In feite komt deze moeilijkheid neer op het beantwoorden van de vraag of de in de subrubriek 232 bedoelde transportmiddelen als transportmaterieel of gewoon als bouwplaatsmaterieel beschouwd moeten worden. Praktisch gezien zou men de volgende oplossing kunnen aannemen:

* Als materieel worden beschouwd alle transportmiddelen die een productieve functie vervullen op de bouwplaats; ze worden opgenomen onder rubriek 23 bv. camions voor grondverzet.
* Als transportmaterieel worden beschouwd alle transportmiddelen die geen directe productieve functie vervullen op de bouwplaats zoals
	+ de busjes voor personeelsvervoer;
	+ de personenwagens gebruikt door het personeel;
	+ de vrachtwagens die enkel dienen voor de toelevering van materialen.

Het tranportmaterieel wordt opgenomen onder rubriek 24.

230 - Installaties

*OMSCHRIJVING*

Onder installaties kan men die inrichtingen verstaan die noodzakelijk zijn voor het verzekeren van de werking van de machines en het materieel, zonder zelf echter enige verwerking of winning van goederen te realiseren,

bv.

* elektriciteitskabines voor stroomvoorziening in ateliers,
* veiligheidsinrichtingen,
* rolbruggen.

CBN-advies

230 Installaties

23/12/2019 – CBN-advies 2019/15 – Aanschaffingswaarde van een actiefbestanddeel verkregen in ruil voor een tegenprestatie anders dan in geld

2300 - Installaties – aanschaffingswaarde

|  |
| --- |
| *Installaties – aanschaffingswaarde* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De waarde van de inbreng of aankoop via credit:

>> rek. 100*Geplaatst kapitaal*>> rek. 41601*Aandeelhouders of vennoten inbrengers*>> rek. 440*Leveranciers*>> rek. 72*Geproduceerde vaste activa*>> rek. 2700*Vaste activa in aanbouw – aanschaffingswaarde* | * De verkoop of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2309*Installaties – afschrijvingen*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde*>> rek. 641*Minderwaarden op courante realisatie van materiële vaste activa: als de realisatiewaarde kleiner is dan de boekwaarde of*rek. 663*Minderwaarde op de realisatie van vaste activa*>> rek. 260*Andere materiële vaste activa – aanschaffingswaarde bij overboeking naar de rubriek 26* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| De gerealiseerde minderwaarde op materiële (en immateriële) vaste activa mag in de bedrijfskosten (rek. 64xx) geboekt worden als de realisatie gewoon is, frequent voorkomt en kadert in de gewone bedrijfsuitoefening van de onderneming. |

2308 - Installaties – meerwaarden

|  |
| --- |
| *Installaties – meerwaarden* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de meerwaarde via credit:

>> rek. 1210*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden op materiële vaste activa* | * De afboeking bij realisatie of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2309*Installaties – afschrijvingen*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde*>> rek. 1210*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden: voor de nog niet naar een reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden en voor zover de herwaarderingsmeerwaarden niet werden geïncorporeerd in het kapitaal** De afboeking van een minderwaarde bij realisatie als de realisatiewaarde kleiner is dan de geherwaardeerde nettoboekwaarde wanneer de herwaarderingsmeerwaarde (rubriek 12) in het kapitaal geïncorporeerd werd via debet:

>> rek. 641*Minderwaarden op courante realisatie van materiële vaste activa of*rek. 663*Minderwaarde op de realisatie van vaste activa* |

2309 - Installaties – afschrijvingen

|  |
| --- |
| *Installaties – afschrijvingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De verkoop of buitengebruikstelling via credit:

>> rek. 2300*Installaties – aanschaffingswaarde*>> rek. 2308*Installaties – meerwaarde** De terugname van afschrijvingen via credit:

>> rek. 7601*Terugneming van afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* | * Het bedrag van de jaarlijkse afschrijvingen via debet:

>> rek. 63021*Afschrijvingen installaties, machines en gereedschappen** De niet-recurrente afschrijvingen via debet:

>> rek. 6602*Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* |

231 - Machines

*OMSCHRIJVING*

Omvat alle middelen die op actieve wijze bijdragen tot de ontginning of verwerking van goederen.

2310 - Machines – aanschaffingswaarde

|  |
| --- |
| *Machines – aanschaffingswaarde* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De waarde van de inbreng of aankoop via credit:

>> rek. 100*Geplaatst kapitaal*>> rek. 41601*Aandeelhouders of vennoten inbrengers*>> rek. 440*Leveranciers*>> rek. 72*Geproduceerde vaste activa*>> rek. 2700*Vaste activa in aanbouw – aanschaffingswaarde* | * De verkoop of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2319*Machines – afschrijvingen*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde*>> rek. 641*Minderwaarden op courante realisatie van materiële vaste activa: als de realisatiewaarde kleiner is dan de boekwaarde of*rek. 663*Minderwaarde op de realisatie van vaste activa*>> rek. 260*Andere materiële vaste activa – aanschaffingswaarde: bij overboeking naar rubriek 26* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| Zie ook de opmerkingen bij rekening 2300. |

CBN-advies

2310 Machines – aanschaffingswaarde

23/12/2019 – CBN-advies 2019/15 – Aanschaffingswaarde van een actiefbestanddeel verkregen in ruil voor een tegenprestatie anders dan in geld

2318 - Machines – meerwaarden

|  |
| --- |
| *Machines – meerwaarden* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de meerwaarde via credit:

>> rek. 1210*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden* | * De afboeking bij realisatie of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2319*Machines – afschrijvingen*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde*>> rek. 1210*Gewone herwaarderingsmeerwaarden: voor de nog niet naar een reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden en voor zover de herwaarderingsmeerwaarden niet in het kapitaal werden geïncorporeerd** De afboeking van een minderwaarde bij realisatie als de realisatiewaarde kleiner is dan de geherwaardeerde nettoboekwaarde wanneer de herwaarderingsmeerwaarde (rubriek 13) in het kapitaal geïncorporeerd werd via debet:

>> rek. 641*Minderwaarden op courante realisatie van materiële vaste activa of*rek. 663*Minderwaarde op de realisatie van vaste activa* |

2319 - Machines – afschrijvingen

|  |
| --- |
| *Machines – afschrijvingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De verkoop of buitengebruikstelling via credit:

>> rek. 2310*Machines – aanschaffingswaarde*>> rek. 2318*Machines – meerwaarde** De terugname van afschrijvingen via credit:

>> rek. 7601*Terugneming van afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* | * Het bedrag van de jaarlijkse afschrijvingen via debet:

>> rek. 63021*Afschrijvingen installaties, machines en gereedschappen** De niet-recurrente afschrijvingen via debet:

>> rek. 6602*Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* |

232 - Uitrusting

2320 - Uitrusting – aanschaffingswaarde

|  |
| --- |
| *Uitrusting – aanschaffingswaarde* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De waarde van de inbreng of aankoop via credit:

>> rek. 100*Geplaatst kapitaal*>> rek. 41601*Aandeelhouders of vennoten inbrengers*>> rek. 440*Leveranciers*>> rek. 72*Geproduceerde vaste activa*>> rek. 2700*Vaste activa in aanbouw – aanschaffingswaarde* | * De verkoop of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2329*Uitrusting – afschrijvingen*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde*>> rek. 641*Minderwaarden op courante realisatie van materiële vaste activa: als de realisatiewaarde kleiner is dan de boekwaarde of*rek. 663*Minderwaarde op de realisatie van vaste activa*>> rek. 260*Andere materiële vaste activa – aanschaffingswaarde: bij overboeking naar rubriek 26* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| Zie ook de opmerkingen bij de rekening 2300. |

2328 - Uitrusting – meerwaarden

|  |
| --- |
| *Uitrusting – meerwaarden* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de meerwaarde via credit:

>> rek. 1210*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden* | * De afboeking bij realisatie of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2329*Uitrusting – afschrijvingen*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde*>> rek. 1210*Gewone herwaarderingsmeerwaarden: voor de nog niet naar een reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden en voor zover de herwaarderingsmeerwaarden niet in het kapitaal werden geïncorporeerd** De afboeking van een minderwaarde bij realisatie als de realisatiewaarde kleiner is dan de geherwaardeerde nettoboekwaarde wanneer de herwaarderingsmeerwaarde (rubriek 12) in het kapitaal geïncorporeerd werd via debet:

>> rek. 641*Minderwaarden op courante realisatie van materiële vaste activa of*rek. 663*Minderwaarde op de realisatie van vaste activa* |

2329 - Uitrusting – afschrijvingen

|  |
| --- |
| *Uitrusting – afschrijvingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De verkoop of buitengebruikstelling via credit:

>> rek. 2320*Uitrusting – aanschaffingswaarde*>> rek. 2328*Uitrusting – meerwaarde** De terugname van afschrijvingen via credit:

>> rek. 7601*Terugneming van afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* | * Het bedrag van de jaarlijkse afschrijvingen via debet:

>> rek. 63021*Afschrijvingen installaties, machines en uitrusting** De niet-recurrente afschrijvingen via debet:

>> rek. 6602*Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* |

CBN-advies

2329 Uitrusting – afschrijvingen

23/12/2019 – CBN-advies 2019/15 – Aanschaffingswaarde van een actiefbestanddeel verkregen in ruil voor een tegenprestatie anders dan in geld

24 - Meubilair en rollend materieel

*OMSCHRIJVING*

De inhoud van deze rubriek is zeer heterogeen en omvat o.a.:

* al het kantoormeubilair,
* al het kantoormaterieel,
* al het rollend materieel.

Wat het rollend materieel betreft, verwijzen wij naar de commentaar bij de rubriek 23 Installaties, machines en uitrusting.

240 - Meubilair en kantooruitrusting

*OMSCHRIJVING*

Deze deelrubriek omvat:

* al het eigenlijke kantoormeubilair,
* al de kantoormachines.

2400 - Meubilair en kantooruitrusting – aanschaffingswaarde

|  |
| --- |
| *Meubilair en kantooruitrusting – aanschaffingswaarde* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De waarde van de inbreng of aankoop via credit:

>> rek. 100*Geplaatst kapitaal*>> rek. 41601*Aandeelhouders of vennoten inbrengers*>> rek. 440*Leveranciers*>> rek. 72*Geproduceerde vaste activa* | * De verkoop of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2409*Meubilair en kantoor-uitrusting – afschrijvingen*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde*>> rek. 641*Minderwaarden op courante realisatie van materiële vaste activa: als de realisatiewaarde kleiner is dan de boekwaarde of*rek. 663*Minderwaarde op de realisatie van vaste activa*>> rek. 260*Andere materiële vaste activa aanschaffingswaarde: bij overboeking naar rubriek 26* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| Zie ook de opmerkingen bij rekening 2300. |

2408 - Meubilair en kantooruitrusting – meerwaarden

|  |
| --- |
| *Meubilair en kantooruitrusting – meerwaarden* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de meerwaarden via credit:

>> rek. 1210*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden* | * De afboeking bij realisatie of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2409*Meubilair en kantoor-uitrusting – afschrijvingen*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde*>> rek. 1210*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden: voor de nog niet naar een reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden en voor zover de herwaarderingsmeerwaarden niet in het kapitaal werden geïncorporeerd** De afboeking van een minderwaarde bij realisatie als de realisatiewaarde kleiner is dan de geherwaardeerde nettoboekwaarde wanneer de herwaarderingsmeerwaarde (rubriek 12) in het kapitaal geïncorporeerd werd via debet:

>> rek. 641*Minderwaarden op courante realisatie van materiële vaste activa of*rek. 663*Minderwaarde op de realisatie van vaste activa* |

2409 - Meubilair en kantooruitrusting – afschrijvingen

|  |
| --- |
| *Meubilair en kantooruitrusting – afschrijvingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De verkoop of buitengebruikstelling via credit:

>> rek. 2400*Meubilair en kantoor-uitrusting – aanschaffingswaarde*>> rek. 2408*Meubilair en kantooruitrusting – meerwaarden** De terugname van afschrijvingen via credit:

>> rek. 7601*Terugneming van afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* | * Het bedrag van de jaarlijkse afschrijvingen via debet:

>> rek. 63022*Afschrijvingen meubilair en rollend materieel** Het bedrag van de niet-recurrente afschrijvingen via debet:

>> rek. 6602*Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* |

241 - Rollend materieel

*OMSCHRIJVING*

Deze deelrubriek omvat alle middelen die dienen voor het vervoer van personen, grondstoffen, materialen en producten.

Voor een diepgaande analyse verwijzen wij naar de commentaar op rubriek 23.

2410 - Rollend materieel – aanschaffingswaarde

|  |
| --- |
| *Rollend materieel – aanschaffingswaarde* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De waarde van de inbreng of aankoop via credit:

>> rek. 100*Geplaatst kapitaal*>> rek. 41601*Aandeelhouders of vennoten inbrengers*>> rek. 440*Leveranciers*>> rek. 72*Geproduceerde vaste activa* | * De verkoop of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2419*Rollend materieel –afschrijvingen*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde*>> rek. 641*Minderwaarden op courante realisatie van materiële vaste activa: als de realisatiewaarde kleiner is dan de boekwaarde of*rek. 663*Minderwaarde op de realisatie van vaste activa*>> rek. 260*Andere materiële vaste activa – aanschaffingswaarde: bij overboeking naar rubriek 26* |

2418 - Rollend materieel – meerwaarden

|  |
| --- |
| *Rollend materieel – meerwaarden* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de meerwaarde via credit:

>> rek. 1210*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden* | * De afboeking bij realisatie of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2419*Rollend materieel –afschrijvingen*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde*>> rek. 1210*Gewone herwaarderingsmeerwaarden: voor de nog niet naar een reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden en voor zover de herwaarderingsmeerwaarden niet in het kapitaal werden geïncorporeerd** De afboeking van een minderwaarde bij realisatie als de realisatiewaarde kleiner is dan de geherwaardeerde nettoboekwaarde wanneer de herwaarderingsmeerwaarde (rubriek 12) in het kapitaal geïncorporeerd werd via debet:

>> rek. 641*Minderwaarden op courante realisatie van materiële vaste activa: als de realisatiewaarde kleiner is dan de boekwaarde of*rek. 663*Minderwaarde op de realisatie van vaste activa* |

2419 - Rollend materieel – afschrijvingen

|  |
| --- |
| *Rollend materieel – afschrijvingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De verkoop of buitengebruikstelling via credit:

>> rek. 2410*Rollend materieel –aanschaffingswaarde*>> rek. 2418*Rollend materieel – meerwaarden** De terugname van afschrijvingen via credit:

>> rek. 7601*Terugneming van afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* | * Het bedrag van de jaarlijkse afschrijvingen via debet:

>> rek. 63022*Afschrijvingen Meubilair en rollend materieel** Het bedrag van de niet-recurrente afschrijvingen via debet:

>> rek. 6602*Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* |

25 - Vaste activa in leasing of op grond van een soortgelijk recht

*Algemene omschrijving*

Principieel kan een onderscheid worden gemaakt tussen roerende en onroerende leasing. Dit onderscheid heeft uiteraard te maken met de aard van de goederen die het voorwerp uitmaken van de leasingverrichting. Roerende leasing staat in verband met roerende goederen zoals personen- en vrachtwagens, computers, machines en kantoormateriaal. Onroerende leasing betreft onroerende goederen (gebouwen en terreinen).

Hoewel de roerende en onroerende leasing juridisch door onderscheiden reglementeringen wordt geregeld, heeft het boekhoudrecht beide vormen van leasing grotendeels gelijkgeschakeld wat betreft de boekhoudkundige verplichtingen en verwerking ervan in de jaarrekening van ondernemingen, die onderworpen zijn aan de wet op de jaarrekening.

Deze gelijkaardige behandeling vindt voornamelijk zijn oorsprong in het feit dat het boekhoudrecht zich veeleer heeft laten leiden door de zuiver economische overwegingen die aan de basis liggen van de leasingformule eerder dan door de juridische kenmerken van het leasingcontract.

In het algemeen kan worden gesteld dat (leasing)overeenkomsten die (bijna) alle voordelen respectievelijk (bijna) alle risico’s en verplichtingen met betrekking tot het bezit van een goed (roerend of onroerend) overdragen van de juridische eigenaar naar de effectieve gebruiker, en dit meestal voor (het grootste gedeelte van) de economische levensduur van het betreffende goed, als investering respectievelijk financieringsschulden thuishoren op de balans van de leasingnemer eerder dan op de balans van de leasinggever.

Door deze overdracht beschikt de leasinggever in feite niet langer over het economische bezit van het in leasing gegeven goed. Economisch benaderd verschaft de leasinggever in feite financiering aan de leasingnemer. Voor zijn (juridisch) eigendomsrecht wordt hij vergoed in huurgelden en voor zijn (voor)financiering krijgt hij een rentevergoeding. De door de leasingnemer verschuldigde huurgelden zijn (contractueel bedongen) korte- en langetermijnvorderingen in hoofde van de leasinggever, die ze dan ook als dusdanig in zijn boekhouding moet verwerken.

*Definitie volgens het boekhoudrecht*

Onder leasing en soortgelijke rechten wordt verstaan:

1. De gebruiksrechten op lange termijn op bebouwde onroerende goederen waarover de onderneming beschikt op grond van erfpacht, opstal, leasing of soortgelijke overeenkomsten, wanneer de contractueel te storten termijnen, naast de rente en de kosten van de verrichting, ook de integrale wedersamenstelling dekken van het kapitaal dat de gever in het gebouw heeft geïnvesteerd. Bovendien moet de eigendomsoverdracht van rechtswege vermeld worden in de overeenkomst en kan een aankoopoptie bepaald worden.

2. De gebruiksrechten op roerende goederen waarover de onderneming beschikt op grond van leasing of soortgelijke overeenkomsten, wanneer de contractueel te storten termijnen, verhoogd met het bedrag dat moet worden betaald bij optielichting als de nemer een koopoptie bezit, naast de rente en de kosten van de verrichting ook de integrale wedersamenstelling dekken van het kapitaal dat de gever in het goed heeft geïnvesteerd. In de overeenkomst moet melding gemaakt worden van eigendomsoverdracht en de koopoptie. Het bedrag dat moet worden betaald om een koopoptie te lichten, komt evenwel enkel in aanmerking als het ten hoogste 15% vertegenwoordigt van het kapitaal dat de gever in het goed heeft geïnvesteerd.

Met een prijs voor het lichten van de koopoptie binnen de voormelde beperking van 15% wordt de kapitaalfractie gelijkgesteld aan de contractueel bedongen vergoeding in geval van gebruik van een mogelijkheid om de verrichting te verlengen.

Zoals bepaald in punt 1 en 2, wordt met een termijn bedoeld: het bedrag

a) dat de nemer verschuldigd is voor de verwerving van de zakelijke rechten die de gever bezit op het betrokken onroerend of roerend goed wanneer de nemer er zich bij het afsluiten van de verrichting, eventueel ingevolge een koopoptie, toe verbonden heeft deze rechten te verwerven;

b) dat de gever van een derde moet ontvangen voor de overdracht van de zakelijke rechten die hij bezit op het betrokken onroerend of roerend goed wanneer deze derde er zich bij het afsluiten van de verrichting, eventueel ingevolge een koopoptie, toe verbonden heeft deze rechten te verwerven.

Met soortgelijke rechten worden onder meer bedoeld:

De erfpacht is een zakelijk recht waarbij de eigenaar van een onroerend goed voor ten minste 27 jaar het gebruik van het onroerend goed afstaat aan een exploitant in ruil voor een jaarlijkse vergoeding (pacht of canon). De erfpacht kan worden overgedragen of met een hypotheek bezwaard.

Het recht van opstal is eveneens een zakelijk recht waarbij de eigenaar van een grond aan een exploitant het recht verleent om op de grond gebouwen, werken of beplantingen op te richten of aan te brengen.

De onroerende leasing is een overeenkomst waarbij een financier de verplichting aangaat om een onroerend goed te kopen, in te richten of te bouwen volgens de plannen opgesteld door de gebruiker van het goed. De gebruiker van het onroerend goed gaat de verplichting aan het goed te huren tegen betaling van een bedrag berekend in functie van het geïnvesteerd kapitaal.

250 - Terreinen en gebouwen

CBN-advies

250 Terreinen en gebouwen

24/06/2015 – CBN-advies 2015/4 – Leasing

2500 - Terreinen en gebouwen – aanschaffingswaarde

|  |
| --- |
| *Terreinen en gebouwen – aanschaffingswaarde* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| A) Overgangsregime: gebruiksrecht bij erfpacht, opstal enz. via credit:>> *de financiële rekeningen*B) Wettelijk regime1) bij leasing: voor kapitaalwaarde via credit:>> rek. 1721*Schulden leasing onroerende goederen (deel schuld op langer dan 1 jaar)*>> rek. 4221*Schulden leasing onroerende goederen (deel schuld op minder dan 1 jaar)*2) bij erfpacht: voor gebruiksrecht + jaarlijkse vergoeding>> *de financiële rekeningen*>> rek. 1720*Schulden van erfpacht en oppervlakte*>> rek. 4220*Schulden van erfpacht en oppervlakte* | * Op het einde van het contract of de buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2509*Terreinen en gebouwen afschrijvingen of waardeverminderingen* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| Wanneer de onderneming op het einde van het contract het goed in volle eigendom verwerft, dan wordt deze verwerving geboekt op de rekeningen van de materiële vaste activa rubrieken 22 à 24. |

CBN-advies

2500 Terreinen en gebouwen – Aanschaffingswaarde

24/06/2015 – CBN-advies 2015/4 – Leasing

2508 - Terreinen en gebouwen – meerwaarden

|  |
| --- |
| *Terreinen en gebouwen – meerwaarden* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de meerwaarde via credit:

>> rek. 1210*Gewone herwaar-deringsmeerwaarden op materiële vaste activa*>> rek. 1212*Terugneming van waardeverminderingen* | * Bij het einde van de overeenkomst of bij buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 1210*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden: voor de nog niet naar een reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden en voor zover de herwaarderingsmeerwaarden niet in het kapitaal werden geïncorporeerd*>> rek. 1212*Terugneming van waardeverminderingen indien niet geïncorporeerd in het kapitaal*>> rek. 2509*Terreinen en gebouwen – afschrijvingen of waardeverminderingen*>> rek. 663*Minderwaarden op realisatie vaste activa voor de niet-afgeschreven meerwaarde ingeval de herwaarderingsmeerwaarde (rubriek 12) geïncorporeerd werd in het kapitaal* |

CBN-advies

2508 Terreinen en gebouwen – Meerwaarden

24/06/2015 – CBN-advies 2015/4 – Leasing

2509 - Terreinen en gebouwen – afschrijvingen of waardeverminderingen

|  |
| --- |
| *Terreinen en gebouwen – afschrijvingen of waardeverminderingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Einde overeenkomst of buitengebruikstelling via credit:

>> rek. 2500*Terreinen en gebouwen – aanschaffingswaarde*>> rek. 2508*Terreinen en gebouwen – meerwaarde** De terugname van afschrijvingen en waardeverminderingen via credit:

>> rek. 7601*Terugneming van afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* | * De jaarlijkse afschrijvingen via debet:

>> rek. 63023*Afschrijvingen vaste activa in leasing of op grond van soortgelijke rechten** De waardevermindering via debet:

>> rek. 6309*Waardeverminderingen op materiële vaste activa** De niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen via debet:

>> rek. 6602*Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| De rekening 7601 Terugneming van afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa mag alleen gebruikt worden voor de terugname van afschrijvingen voor materiële vaste activa met beperkte gebruiksduur die te snel werden afgeschreven (met de toepassing van art. 28 § 2, 3). |

CBN-advies

2509 Terreinen en gebouwen – Afschrijvingen of waardeverminderingen

24/06/2015 – CBN-advies 2015/4 – Leasing

251 - Installaties, machines, uitrusting

CBN-advies

251 Installaties, machines, uitrusting

24/06/2015 – CBN-advies 2015/4 – Leasing

2510 - Installaties, machines, uitrusting – aanschaffingswaarde

|  |
| --- |
| *Installaties, machines, uitrusting – aanschaffingswaarde* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Wettelijk regime: de kapitaalwaarde van de goederen via credit:

>> rek. 1722*Schulden leasing roerende goederen (deel schuld op langer dan 1 jaar)*>> rek. 4222*Schulden leasing roerende goederen (deel schuld op ten hoogste 1 jaar)* | * De afboeking bij einde overeenkomst of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2519*Installaties, machines, uitrusting – afschrijvingen* |

CBN-advies

2510 Installaties, machines, uitrusting – Aanschaffingswaarde

24/06/2015 – CBN-advies 2015/4 – Leasing

2518 - Installaties, machines, itrusting – meerwaarden

|  |
| --- |
| *Installaties, machines, itrusting – meerwaarden* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de meerwaarde via credit:

>> rek. 1210*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden op materiële vaste activa* | * De afboeking bij einde overeenkomst of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 1210*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden: voor de nog niet naar een reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden en voor zover de herwaarderingsmeerwaarden niet in het kapitaal werden geïncorporeerd*>> rek. 2519*Installaties, machines, uitrusting – afschrijvingen** De afboeking van de niet-afgeschreven meerwaarde als de herwaarderingsmeerwaarde (rubriek 12) in het kapitaal geïncorporeerd werd via debet:

>> rek. 641*Minderwaarden op courante realisatie van materiële vaste activa: als de realisatiewaarde kleiner is dan de boekwaarde of*rek. 663*Minderwaarde op de realisatie van vaste activa* |

CBN-advies

2518 Installaties, machines, uitrusting – Meerwaarden

24/06/2015 – CBN-advies 2015/4 – Leasing

2519 - Installaties, machines, uitrusting – afschrijvingen

|  |
| --- |
| *Installaties, machines, uitrusting – afschrijvingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking bij einde overeenkomst of buitengebruikstelling via credit:

>> rek. 2510*Installaties, machines, uitrusting – aanschaffingswaarde*>> rek. 2518*Installaties, machines, uitrusting – meerwaarden** De terugname van afschrijvingen via credit:

>> rek. 7601*Terugneming van afschrijvingen en waardevermindering op materiële vaste activa* | * De jaarlijkse afschrijvingen via debet:

>> rek. 63023*Afschrijvingen op materiële vaste activa in leasing of op grond van soortgelijke rechten** De niet-recurrente afschrijvingen via debet:

>> rek. 6602*Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* |

CBN-advies

2519 Installaties, machines, uitrusting – Afschrijvingen

24/06/2015 – CBN-advies 2015/4 – Leasing

252 - Meubilair en rollend materieel

CBN-advies

252 Meubilair en rollend materieel

24/06/2015 – CBN-advies 2015/4 – Leasing

2520 - Meubilair en rollend materieel – aanschaffingswaarde

|  |
| --- |
| *Meubilair en rollend materieel – aanschaffingswaarde* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Wettelijk regime: de kapitaalwaarde van de goederen via credit:

>> rek. 1722*Schulden leasing roerende goederen (deel schuld op langer dan 1 jaar)*>> rek. 4222*Schulden leasing roerende goederen (deel schuld op ten hoogste 1 jaar)* | * De afboeking bij einde overeenkomst of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2529*Meubilair en rollend materieel – afschrijvingen* |

CBN-advies

2520 Meubilair en rollend materieel – Aanschaffingswaarde

24/06/2015 – CBN-advies 2015/4 – Leasing

2528 - Meubilair en rollend materieel – meerwaarden

|  |
| --- |
| *Meubilair en rollend materieel – meerwaarden* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de meerwaarde via credit:

>> rek. 1210*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden* | * De afboeking bij einde overeenkomst of buitengebruikstelling via debet:

>> rek. 2529*Meubilair en rollend materieel – afschrijvingen*>> rek. 1210*Gewone herwaarderingsmeerwaarden: voor de nog niet naar een reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden en voor zover de herwaarderingsmeerwaarden niet in het kapitaal werden geïncorporeerd** De afboeking van de niet-afgeschreven meerwaarde als de herwaarderingsmeerwaarde (rubriek 12) in het kapitaal geïncorporeerd werd via debet:

>> rek. 663*Minderwaarden op realisatie vaste activa: als de realisatiewaarde kleiner is dan de boekwaarde of*rek. 663*Minderwaarde op de courante realisatie van materiële vaste activa* |

CBN-advies

2528 Meubilair en rollend materieel – Meerwaarden

24/06/2015 – CBN-advies 2015/4 – Leasing

2529 - Meubilair en rollend materieel – afschrijvingen

|  |
| --- |
| *Meubilair en rollend materieel – afschrijvingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking bij einde overeenkomst of buitengebruikstelling via credit:

>> rek. 2520*Meubilair en rollend materieel – aanschaffingswaarde*>> rek. 2528*Meubilair en rollend materieel – meerwaarden** De terugname van afschrijvingen via credit:

>> *rek 7601 Terugneming van afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* | * De jaarlijkse afschrijvingen via debet:

>> rek. 63023*Afschrijvingen op materiële vaste activa in leasing of op grond van soortgelijke rechten** De niet-recurrente afschrijvingen via debet:

>> rek. 6602*Niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* |

CBN-advies

2529 Meubilair en rollend materieel – Afschrijvingen

24/06/2015 – CBN-advies 2015/4 – Leasing

26 - Andere materiële vaste activa

*OMSCHRIJVING*

De inhoud van deze rubriek is zeer gevarieerd en groepeert onder meer de volgende activa:

1. De woningen voor het personeel.

2. De onroerende goederen aangekocht voor beleggingsdoeleinden.

3. De materiële vaste activa die nog een waarde hebben en die niet langer voor bedrijfsdoeleinden worden aangewend (d.w.z. de activa uit de rubrieken 22 tot 24 die bij buitengebruikstelling naar deze rubriek worden overgeboekt).

4. De inrichtingskosten voor gehuurde gebouwen (vroeger werden deze kosten geboekt als kosten van eerste inrichting in de rubriek oprichtingskosten).

5. De eigendomsrechten van de verhuurder van:

a) onroerende goederen gegeven in erfpacht, opstal enz. inzoverre de huurder geen automatische eigendomsoverdracht krijgt en niet meer over een aankoopoptie beschikt aan het einde van het contract;

b) roerende goederen, die niet in huurfinanciering gegeven zijn.

6. Het toebehoren aangebracht aan een voertuig of een goed waarvan men geen eigenaar is.

7. De kunstwerken die worden aangekocht met de bedoeling om duurzaam voor de bedrijfsuitoefening te worden gebruikt (bv. decoratie) (zie CBN-advies 2011/6 van 16 maart 2011 – Boekhoudkundige verwerking van de aankoop van goud en kunstwerken). Het heeft geen belang of er voor die kunstwerken al of niet een liquide markt bestaat. We herinneren eraan dat kunstwerken in principe niet worden afgeschreven, omdat voor dergelijke goederen wordt aangenomen dat ze een onbeperkte economische levensduur hebben. Desgevallend wordt tot waardeverminderingen overgegaan in geval van duurzame minderwaarde of ontwaarding. Dergelijke goederen mogen worden geherwaardeerd wanneer hun waarde, bepaald in functie van hun nut voor de vennootschap, op vaststaande en duurzame wijze uitstijgt boven hun boekwaarde, zonder rekening te houden met de algemene rentabiliteitsvoorwaarde.

Wanneer de kunstwerken worden aangekocht als zuivere belegging (met de bedoeling om ze op korte of middellange termijn opnieuw te verkopen) en op voorwaarde dat er voor dergelijke kunstwerken een liquide markt bestaat, worden de aankopen geboekt in een subrekening 51 (Geldbeleggingen) (CBN-advies 2011/6).

CBN-advies

26 Andere materiële activa

15/06/2016 – CBN-advies 2016/6 – Verbeteringswerken aan gehuurde gebouwen

260 - Andere materiële vaste activa – aanschaffingswaarde

|  |
| --- |
| *Andere materiële vaste activa – aanschaffingswaarde* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De aanschaffingswaarde via credit:

>> rek. 100*Geplaatst kapitaal*>> rek. 41601*Aandeelhouders of vennoten inbrengers*>> rek. 440*Leveranciers*>> *de financiële rekeningen:*>> rek. 72*Geproduceerde vaste activa*>> *de betreffende rekeningen aanschaffingswaarde van de rubrieken 22 à 24* | * De realisatiewaarde bij verkoop of bij terbeschikkingstelling van het actief via debet:

>> rek. 269*Andere materiële vaste activa – afschrijvingen of waardeverminderingen*>> rek. 641*Minderwaarden op courante realisatie van materiële vaste activa: als de realisatiewaarde kleiner is dan de boekwaarde of*rek. 663*Minderwaarde op de realisatie van vaste activa*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde* |

CBN-advies

26 Andere materiële vaste activa

24/06/2015 – CBN-advies 2015/4 – Leasing

15/06/2016 – CBN-advies 2016/6 – Verbeteringswerken aan gehuurde gebouwen

10/02/2021 – CBN 2021/09 – Rekening 26 Overige materiële vaste activa

260 Andere materiële vaste activa – Aanschaffingswaarde

08/07/2015 – CBN-advies 2015/5 – Zakelijke rechten op onroerende goederen: vruchtgebruik – opstalrecht – erfpachtrecht – erfdienstbaarheid

268 - Andere materiële vaste activa – meerwaarden

|  |
| --- |
| *Andere materiële vaste activa – meerwaarden* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de meerwaarde via credit:

>> rek. 1210*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden* | * De afboeking bij realisatie of verdwijning via debet:

>> rek. 269*Andere materiële vaste activa – afschrijvingen of waardeverminderingen*>> rek. 4000*Klanten of 4169 Andere diverse debiteuren: voor boekwaarde*>> rek. 1210*Gewone herwaarderingsmeerwaarden: voor de nog niet naar een reserve overgeboekte herwaarderingsmeerwaarden en voor zover de herwaarderingsmeerwaarden niet in het kapitaal werden geïncorporeerd** De afboeking van de minderwaarde bij realisatie als de realisatiewaarde kleiner is dan de geherwaardeerde boekwaarde wanneer de herwaarderingsmeerwaarde (rubriek 12) in het kapitaal geïncorporeerd werd via debet:

>> rek. 641*Minderwaarden op courante realisatie van materiële vaste activa*>> rek. 663*Minderwaarde op de realisatie van vaste activa* |

CBN-advies

268 Andere materiële vaste activa – Meerwaarden

08/07/2015 – CBN-advies 2015/5 – Zakelijke rechten op onroerende goederen: vruchtgebruik – opstalrecht – erfpachtrecht – erfdienstbaarheid

10/02/2021 – CBN 2021/09 – Rekening 26 Overige materiële vaste activa

269 - Andere materiële vaste activa – afschrijvingen of waardeverminderingen

|  |
| --- |
| *Andere materiële vaste activa – afschrijvingen of waardeverminderingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De afboeking van de afschrijvingen bij realisatie via credit:

>> rek. 260*Andere materiële vaste activa – aanschaffingswaarde*>> rek. 268*Andere materiële vaste activa – meerwaarden** De terugname van afschrijvingen via credit:

>> rek. 7601*Terugneming van afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* | * Het bedrag van de jaarlijkse afschrijvingen via debet:

>> rek. 63024*Afschrijvingen op andere materiële vaste activa** Het bedrag van de waardeverminderingen via debet:

>> rek. 6309*Waardeverminderingen op materiële vaste activa** Het bedrag van de niet-recurrente afschrijvingen en waardeverminderingen via debet:

>> rek. 6602*Niet-recurrente afschrij-vingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa* |

CBN-advies

269 Andere materiële vaste active – afschrijvingen of waardeverminderingen

24/06/2015 – CBN-advies 2015/4 – Leasing

08/07/2015 – CBN-advies 2015/5 – Zakelijke rechten op onroerende goederen: vruchtgebruik – opstalrecht – erfpachtrecht – erfdienstbaarheid

10/02/2021 – CBN-advies 2021/09 – Rekening 26 Overige materiële vaste activa

27 - Vaste activa in aanbouw en vooruitbetalingen

*INDELING*

Deze rubriek groepeert:

* de vaste activa in aanbouw (uitvoering),
* de vooruitbetalingen op vaste activa in aanbouw.

CBN-advies

27 Vaste activa in aanbouw en vooruitbetalingen

08/07/2015 – CBN-advies 2015/5 – Zakelijke rechten op onroerende goederen: vruchtgebruik – opstalrecht – erfpachtrecht – erfdienstbaarheid

09/12/2015 – CBN-Advies 2015/9 – Boekhoudkundige verwerking van geactiveerde intercalaire interesten

270 - Vaste activa in aanbouw

*OMSCHRIJVING*

Het betreft hier vaste activa waarvan de aanbouw in uitvoering is.

Zodra de aanbouw van deze activa beëindigd is, worden zij overgeboekt naar de desbetreffende rubriek 22 à 24.

CBN-advies

270 Vaste activa in aanbouw

09/12/2015 – CBN-Advies 2015/9 – Boekhoudkundige verwerking van geactiveerde intercalaire interesten

2700 - Vaste activa in aanbouw – aanschaffingswaarde

|  |
| --- |
| *Vaste activa in aanbouw – aanschaffingswaarde* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De aanschaffingswaarde via credit:

>> rek. 440*Leveranciers*>> *de financiële rekeningen*>> rek. 72*Geproduceerde vaste activa* | * De aanschaffingswaarde op het einde van de werken via debet:

>> *De betreffende rekeningen aanschaffingswaarde van de rubrieken 22 à 24* |

CBN-advies

2700 Vaste activa in aanbouw – Aanschaffingswaarde

09/12/2015 – CBN-Advies 2015/9 – Boekhoudkundige verwerking van geactiveerde intercalaire interesten

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

2708 - Vaste activa in aanbouw – meerwaarden

|  |
| --- |
| *Vaste activa in aanbouw – meerwaarden* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de meerwaarde via credit:

>> rek. 1210*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden op materiële vaste activa* | * De afboeking op het einde van de werken via debet:

>> *de betreffende rekeningen meer-waarde van de rubrieken 22 à 24* |

CBN-advies

270 Vaste activa in aanbouw

09/12/2015 – CBN-Advies 2015/9 – Boekhoudkundige verwerking van geactiveerde intercalaire interesten

2708 Vaste activa in aanbouw – Meerwaarden

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

2709 - Vaste activa in aanbouw – afschrijvingen

|  |
| --- |
| *Vaste activa in aanbouw – afschrijvingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De transfer van de al uitgevoerde afschrijvingen bij overboeking van het betreffende vast actief in aanbouw via credit:

>> *de betreffende rekeningen afschrijvingen van de rubrieken 22 à 24* | * Het bedrag van de afschrijvingen via debet:

>> rek. 63025*Afschrijvingen op materiële vaste activa in aanbouw* |

CBN-advies

2700 Vaste activa in aanbouw – Aanschaffingswaarde

09/12/2015 – CBN-Advies 2015/9 – Boekhoudkundige verwerking van geactiveerde intercalaire interesten

2709 Vaste activa in aanbouw – Afschrijvingen

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

271 - Vooruitbetalingen op vaste activa in aanbouw

|  |
| --- |
| *Vooruitbetalingen op vaste activa in aanbouw* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| 1. a) Indien gefactureerd voor hun bedrag via credit:

>> rek. 440*Leveranciers*1. b) Indien niet gefactureerd voor hun bedrag via credit:

>> *de financiële rekeningen* | 1. a) Bij levering van het actief of deel ervan – in de mate dat vroeger een voorschot werd gestort via debet:

>> rek. 2700*Vaste activa in aanbouw – aanschaffingswaarde* |

CBN-advies

270 Vaste activa in aanbouw

09/12/2015 – CBN-Advies 2015/9 – Boekhoudkundige verwerking van geactiveerde intercalaire interesten

28 - Financiele vaste activa

*OMSCHRIJVING*

Financiële vaste activa bevatten onder meer aandelen, vorderingen en obligaties die door de onderneming worden aangehouden om een duurzame band te scheppen met de betrokken vennootschap.

Ontstaat er geen duurzame band, dan gaat het om tijdelijke beleggingen van liquiditeitsoverschotten en wordt de aankoop van deze effecten opgenomen onder de geldbeleggingen, onder de rubrieken 51, 52 of 53.

De financiële vaste activa worden als volgt onderverdeeld:

A. Verbonden ondernemingen:

1. Deelnemingen

2. Vorderingen

B. Ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat:

1. Deelnemingen

2. Vorderingen

C. Andere financiële vaste activa:

1. Maatschappelijke rechten

2. Vorderingen en borgtochten in contanten

*Deelnemingen*

Deelnemingen zijn rechten aangehouden door een onderneming in het aandelenkapitaal van een andere vennootschap met de bedoeling een duurzame band te doen ontstaan tussen beide.

De wetgever vermoedt een deelneming wanneer een onderneming 10% van het kapitaal van een andere onderneming bezit (rechtstreeks of onrechtstreeks via dochters).

*Vorderingen*

Het betreft rechten op ondernemingen door het ter beschikking stellen van leningen en voorschotten, met als feitelijk doel de andere ondernemingen op een duurzame wijze te ondersteunen.

De looptijd noch de rente van de verstrekte lening is bepalend, wel de intentie van duurzame band. Derhalve worden niet alle vorderingen op een deelneming automatisch ondergebracht onder de financiële vaste activa.

*BESPREKING*

*1. Verbonden ondernemingen*

Worden als verbonden ondernemingen beschouwd:

1. de ondernemingen die de onderneming controleert;
2. de ondernemingen die haar (de onderneming) controleren;
3. de onderneming waarmee de onderneming een consortium vormt;
4. de andere ondernemingen die, bij weten van het beleidsorgaan van de onderneming, worden gecontroleerd door de personen bedoeld in a, b en c.
* Onder de controle van een onderneming wordt beschouwd elke onderneming:

a. waarin in rechte of in feite een doorslaggevende invloed kan worden uitgeoefend op de benoeming van de meerderheid van haar bestuurders of op de oriëntering van het beleid en dit door overeenkomsten of deelnemingen zowel rechtstreeks als onrechtstreeks via haar dochters. Om de controlebevoegdheid vast te stellen wordt de onrechtstreekse controlebevoegdheid van een dochter bij de rechtstreekse controlebevoegdheid geteld.



b. als deze deelnemingen de meerderheid van de stemrechten vertegenwoordigen, wordt deze andere onderneming onweerlegbaar geacht een dochter te zijn.

c. als op de twee jongste algemene vergaderingen het aantal stemrechten de meerderheid vertegenwoordigde van het aantal stemmen dat aanwezig of vertegenwoordigd was, wordt deze andere onderneming geacht een dochter te zijn. Het vermoeden van verbonden onderneming bestaat tenzij het bewijs van tegendeel (in de toelichting te motiveren).

*Voorbeeld*



a. B, C en D zijn verbonden ondernemingen t.o.v. A (dochters).

D is een verbonden onderneming t.o.v. C (dochtervennootschap).

b. A is een verbonden onderneming t.o.v. B, C en D (de natuurlijke personen en rechtspersonen waarvan de ondernemingen dochter is).

C is een verbonden onderneming t.o.v. D (moedervennootschap).

c. C en D zijn verbonden ondernemingen t.o.v. B (C en D zijn nl. respectievelijk dochters van A die de moeder van B is).

B is een verbonden onderneming t.o.v. C (is nl. de dochter van de moeder van C).

B is een verbonden onderneming t.o.v. D (is nl. de dochter van de grootmoeder van D).

*2. Ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat*

Worden beschouwd als ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat:

a. de ondernemingen waarin de onderneming rechtstreeks of onrechtstreeks d.m.v. de dochter een deelneming aanhoudt;

b. de ondernemingen die bij weten van het beleidsorgaan, rechtstreeks of onrechtstreeks d.m.v. dochters een deelneming in het kapitaal van de onderneming aanhouden;

c. de ondernemingen die, bij weten van het beleidsorgaan, dochter zijn van de ondernemingen bedoeld in b.

Dit wordt vermoed, behoudens tegenbewijs in de toelichting, als:

a. het bezit van maatschappelijke rechten ten minste 10% vertegenwoordigt van het kapitaal;

b. het bezit van maatschappelijke rechten van minder dan 10%, maar samen met de maatschappelijke rechten van dochters of kleindochters van de onderneming ten minste 10% vertegenwoordigt van het kapitaal;

c. het bezit van maatschappelijke rechten van minder dan 10%, wanneer de daden van beschikking over deze aandelen of de uitoefening van de daaraan verbonden rechten onderworpen zijn aan overeenkomsten of aan eenzijdige verbintenissen die de onderneming heeft aangegaan.

*Voorbeeld*



a. D is een onderneming waarmee een deelnemingsverhouding bestaat t.o.v. A nl. door een rechtstreekse en onrechtstreekse (via dochter B) deelname.

b. A is een onderneming waarmee een deelnemingsverhouding bestaat t.o.v. D nl. doordat A rechtstreeks of onrechtstreeks (via de dochter B) een deelneming in het kapitaal van D bezit.

c. B, C en F zijn eveneens ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat t.o.v. D nl. doordat het dochters of kleindochters zijn van A.

*3. Consortium*

Er is sprake van een consortium wanneer vennootschappen die geen dochterondernemingen zijn van elkaar, noch dochterondernemingen zijn van een en dezelfde vennootschap, onder centrale leiding staan.

Centrale leiding wordt vermoed wanneer:

* de centrale leiding van die vennootschappen voortvloeit uit tussen die ondernemingen gesloten overeenkomsten of uit statutaire bepalingen;
* hun bestuursorganen in meerderheid bestaan uit dezelfde personen.

Behoudens tegenbewijs worden ondernemingen vermoed onder centrale leiding te staan wanneer de meerderheid van hun aandelen in handen is van dezelfde personen.

*4. Andere financiële vaste activa*

AANDELEN

Hieronder worden de maatschappelijke rechten in andere ondernemingen opgenomen die worden aangehouden om een duurzame band te scheppen, maar die geen deelnemingen zijn.

VORDERINGEN EN BORGTOCHTEN IN CONTANTEN

Onder vorderingen worden opgenomen de vorderingen die dienen om duurzaam de activiteiten van een andere onderneming te steunen, maar die geen betrekking hebben op verbonden ondernemingen of ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat.

Onder borgtochten in contanten worden opgenomen de als doorlopende waarborg gestorte bedragen.

*5. Waarderingsgrondslagen*

A) VERWERVING VAN DE FINANCIËLE VASTE ACTIVA

Deelnemingen en aandelen

De deelnemingen en aandelen worden gewaardeerd tegen aanschaffingswaarde. Bij verwerving gaat men uit van de aanschaffingsprijs of de inbrengwaarde. Bij aanschaf op de beurs spreekt men van beurswaarde. Bij intekening op het kapitaal bij oprichting of kapitaalverhoging spreekt men van intekenprijs. Bijkomende aankoopkosten (beurskosten, commissies …) mogen ofwel geactiveerd worden ofwel rechtstreeks ten laste van het resultaat worden geboekt. De vorderingen worden gewaardeerd tegen nominale waarde.

Waardering tegen aanschaffingswaarde wil zeggen waardering tegen effectief betaalde prijs voor de verwerving van de aandelen. Een eventuele prijstoeslag boven de intrinsieke waarde van de aandelen mag niet als goodwilll geboekt worden of ten laste gelegd worden van het resultaat, maar moet als een integraal deel van de aanschaffingswaarde worden beschouwd. Slechts in een zeer uitzonderlijke situatie kan de prijstoeslag worden afgeboekt. De Commissie voor Boekhoudkundige Normen heeft hieromtrent een belangrijk advies uitgevaardigd (CBN 24).

Vorderingen

De vorderingen worden gewaardeerd tegen nominale waarde (zie onder waardering vorderingen op meer dan één jaar i.v.m. artikel 27bis).

Vastrentende effecten

De vastrentende effecten worden gewaardeerd tegen aanschaffingswaarde. Het verschil tussen de aanschaffingswaarde en de terugbetalingswaarde wordt pro rata temporis in resultaat genomen als bestanddeel van de renteopbrengst aan of afgetrokken van de aanschaffingswaarde van de effecten (van toepassing op effecten verworven en/of weergegeven na 31 december 1991).

De inresultaatneming van dit verschil gebeurt op geactualiseerde basis, uitgaande van het actuariële rendement bij aankoop.

Het is echter mogelijk om:

* het verschil tussen de aanschaffingswaarde en de terugbetalingswaarde op lineaire basis pro rata temporis in resultaat te nemen;
* de aanschaffingswaarde in de balans te behouden wanneer het verschil tussen de aanschaffingswaarde en de terugbetalingswaarde te verwaarlozen is.

Deze twee mogelijkheden zijn echter niet van toepassing op effecten met een rendement dat volgens de uitgiftevoorwaarden uitsluitend voortkomt uit het verschil tussen de uitgifteprijs en de terugbetalingswaarde (zerobonds).

*Voorbeeld*

Veronderstellen we de aankoop van een obligatie met een nominale waarde van 25 000 EUR en een looptijd van 1 januari 2018 tot 31 december 2020. Jaarlijks wordt op 31 december een interest van 7% betaald. De uitgifteprijs bedraagt 24 000 EUR.

Het verschil wordt als volgt berekend:

*Actuariële basis*

Aanschaffingswaarde × (1 + I)n = nominale waarde op de vervaldag vermeerderd met de actuele waarde van de ontvangen interest.

24 000 (1 + I)3 = 25 000 + 1 750 (1 + I)2 + 1 750 (1 + I) + 1 750

Het interne rendementspercentage is gelijk aan 8,568% per jaar.

Aan het einde van ieder jaar is de berekening als volgt:

* *31 december 2018*

24 000 × (1 + 0,08568) = 26 056

- interest eerste jaar (1 750)

24 306

* *31 december 2019*

24 306 × (1 + 0,08568) = 26 389

- interest eerste jaar (1 750)

24 639

* *31 december 2020*

24 639 × (1,08568) = 26 750

- interest eerste jaar (1 750)

25 000

*Per 31 december 2018 wordt het volgende geboekt:*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 2852 | Vastrentende effecten | 306 |  |
|  | aan | 7500 | Opbrengsten uit financiële vaste activa |  | 306 |

*Per 31 december 2019 wordt het volgende geboekt:*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 2852 | Vastrentende effecten | 333 |  |
|  | aan | 7500 | Opbrengsten uit financiële vaste activa |  | 333 |

*Per 31 december 2020 wordt geboekt:*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 2852 | Vastrentende effecten | 361 |  |
|  | aan | 7500 | Opbrengsten uit financiële vaste activa |  | 361 |

*Lineaire basis*

Het verschil tussen aanschaffingswaarde en terugbetalingswaarde wordt lineair pro rata temporis in resultaat genomen of wel:

1 000 EUR : 3 = 333,33 EUR per jaar

B) HERWAARDERING

De deelnemingen en de aandelen mogen worden geherwaardeerd onder dezelfde voorwaarden als voor de materiële vaste activa, nl.:

* als de waarde, bepaald in functie van het nut voor de onderneming, op vaststaande en duurzame wijze uitstijgt boven de boekwaarde;
* als de activa noodzakelijk zijn voor de voortzetting van het bedrijf of bedrijfsonderdeel mogen ze slechts geherwaardeerd worden in de mate waarin de aldus uitgedrukte meerwaarde wordt verantwoord door de rentabiliteit van de onderneming.

De geherwaardeerde waarde moet in de toelichting worden verantwoord in het jaar waarin de herwaardering plaatsvindt. Aangezien de financiële vaste activa een (in principe) onbeperkte levensduur hebben, zal men ze niet afschrijven.

Voor een detailanalyse verwijzen wij naar de hoofdstukken herwaarderingsmeerwaarden en materiële vaste activa (toerekening van geboekte meerwaarden aan herwaarderingsmeerwaarden / eventuele omzetting in kapitaal of reserves …).

C) WAARDEVERMINDERINGEN

Bij de deelnemingen en aandelen wordt tot waardevermindering overgegaan in geval van duurzame minderwaarde of ontwaarding verantwoord door de toestand, de rentabiliteit of de vooruitzichten van de vennootschap waarin de deelnemingen of aandelen worden gehouden.

Financiële vaste activa worden op een bestendige en duurzame manier aangehouden. Ze zijn principieel niet onderhevig aan een systematische waardedaling of waardestijging.

Een duurzame waardevermindering moet worden geboekt.

Een duurzame waardestijging mag tot uitdrukking gebracht worden.

De boekwaarde van een deelneming zal derhalve zelden overeenkomen met de ‘reële’ waardering van de deelneming.

Voor een dergelijke waardering kan in principe worden uitgegaan van verschillende benaderingen en waardebepalingen:

* intrinsieke waarde = boekhoudkundige waarde gebaseerd op het eigen vermogen zoals dit blijkt uit de meest recent opgestelde jaarrekening;
* substantiële waarde = de reële waarde van alle actief- en passiefbestanddelen op going concern basis (= gecorrigeerde boekhoudkundige waarde);
* rendementswaarde = economische waarde van de onderneming uitgaande van de verwachte cashflows.

Voorts onderscheidt men nog de beurswaarde van een aandeel zijnde de transactieprijs op de beurs en de liquidatiewaarde zijnde de geschatte directe realisatiewaarde van alle activa-elementen min het passief.

Aan de hand van de bovenstaande berekeningen kan men de waarde van een deelneming en de waarde van aandelen inschatten. Wanneer deze waarde geacht wordt permanent lager te zijn dan de boekwaarde, moet men waardeverminderingen doorvoeren.

Op de vorderingen worden waardeverminderingen toegepast, zo er voor het geheel of een gedeelte van de vordering onzekerheid bestaat over de betaling hiervan op de vervaldag. Vaak is het zo dat bij de afwikkeling van zo’n ‘dubieuze’ vordering een omzetting van de vordering tegen nominale waarde in aandelen tot de mogelijkheden behoort of de vordering wordt omgezet in een deelneming. In het slechtste geval gaat de onderneming waarop men een vordering heeft failliet; men boekt een minderwaarde op de realisatie van de deelneming.

D) REALISATIE VAN FINANCIËLE VASTE ACTIVA

a. Verkoop van een niet-geherwaardeerd financieel vast actief

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 550 | Kredietinstellingen | … |  |
| 2809 | Geboekte waardevermindering | … |  |
| 663 | Minderwaarde op realisatie (bij verlies) | … |  |
|  | aan | 280 Deelnemingen tegen aanschaffingswaarde |  | … |
|  |  | 763 Meerwaarde op realisatie (bij winst) |  | … |

b. Verkoop van een geherwaardeerd financieel vast actief

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 550 | Kredietinstellingen | … |  |
| 122 | Herwaarderingsmeerwaarde | … |  |
| 663 | Minderwaarde (bij verlies) | … |  |
|  | aan | 280 Deelnemingen tegen aanschaffingswaarde |  | … |
|  |  | 2808 Geboekte meerwaarde |  | … |
|  |  | 763 Meerwaarde op realisatie (bij winst) |  | … |

Als de herwaarderingsmeerwaarde in het kapitaal werd geïncorporeerd, zal een bijkomende minderwaarde geboekt worden via rekening 668 Andere niet-recurrente kosten ten belope van het bedrag van de vroeger geboekte en inmiddels in het kapitaal geïncorporeerde herwaarderingsmeerwaarde.

E) OPBRENGSTEN UIT FINANCIËLE VASTE ACTIVA

Opbrengsten uit financiële vaste activa (dividenden, rente …) behoren tot de rubriek ‘Financiële opbrengsten’. De opbrengsten worden in deze rubriek geboekt voor het brutobedrag. De eventueel ingehouden bronbelasting (roerende voorheffing) wordt geboekt onder de rubriek ‘Belastingen op het resultaat’.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 541 | Te incasseren vervallen dividenden | … |  |
| 670 | Gestorte belastingen en voorheffing | … |  |
|  | aan | 750 Opbrengsten uit financiële vaste activa |  | … |

*6. Bijzonderheden*

De niet-opgevraagde bedragen op deelnemingen en aandelen worden vermeld in de toelichting per onderrubriek waarin de nog vol te storten deelnemingen en aandelen zijn opgenomen (art. 29) – Toelichting IV.

De bijkomende kosten m.b.t. het aanschaffen van financiële vaste activa mogen ten laste worden genomen van de resultatenrekening van het boekjaar in de loop waarvan ze werden aangegaan.

INSCHRIJVINGSRECHTEN

Bij kapitaalverhoging worden inschrijvingsrechten gegeven aan bestaande aandeelhouders. Om een deelneming te verwerven moet de onderneming inschrijvingsrechten kopen. De aankoop van dit recht is een onderdeel van de aanschaffingswaarde en wordt derhalve als zodanig geboekt.

Maakt de aandeelhouder geen gebruik van zijn inschrijvingsrecht om deel te nemen aan de kapitaalverhoging, dan kan hij alsnog zijn rechten verkopen. De Commissie voor Boekhoudkundige Normen stelt dat de ontvangsten geen opbrengst uit financiële vaste activa uitmaken, maar wel moeten worden geïnterpreteerd als een gedeelte van de waarde van het aandeel waaraan het gehecht is. De Commissie adviseert dan ook de boekwaarde van het aandeel te verminderen.

Als bij het verwerven van een deelneming een ‘prijstoeslag’ (een bijkomende waarde boven op de waarde van de deelneming louter gemeten naar de intrinsieke waardebestanddelen) wordt betaald, mag deze bijkomende waarde niet op de rekening Goodwill worden geboekt, maar maakt zij integraal deel uit van de aanschaffingsprijs van de deelneming en wordt zij geboekt op de rekening Financiële vaste activa.

De boeking van een minderwaarde is slechts toegelaten als de meerprijs op een zware vergissing zou berusten. Een minderwaarde is wel toegelaten in geval van een duurzame wijziging in ongunstige zin, in de toestand of de vooruitzichten van de vennootschap of als door wijziging in de zeggenschap in de vennootschapsorganen een positieve synergie zou verdwijnen.

*7. De toelichting*

TOELICHTING NR. IV

Staat van de financiële vaste activa:

1. Deelnemingen en aandelen

2. Vorderingen

Onderverdeeld in:

* Verbonden ondernemingen
* Ondernemingen met deelnemingsverhouding
* Andere ondernemingen

TOELICHTING NR. V.A.

Deelnemingen en aandelen in andere ondernemingen

Hieronder worden vermeld de vennootschappen waarin de onderneming een deelneming bezit (opgenomen in de posten 280 en 282 van de activa) alsmede de andere vennootschappen waarin de onderneming aandelen bezit (opgenomen in de posten 284 en 51/53 van de activa) ten belope van tenminste 10% van het geplaatst kapitaal).

Voor deze vennootschappen wordt de volgende informatie gegeven:

Aandelen gehouden door:

* de onderneming rechtstreeks (aantal in %)
* dochterondernemingen (%)

Gegevens uit de laatst beschikbare jaarrekening:

* jaarrekening per (datum)
* munteenheid
* eigen vermogen (in duizenden euro)
* nettoresultaat (in duizenden euro)

De gegevens mogen worden weggelaten als de vennootschap wordt opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de onderneming of als deze gegevens niet openbaar gemaakt moeten worden (dit laatste geldt niet voor dochterondernemingen).

TOELICHTING NR. V.B.

Een lijst van de ondernemingen waarvoor de onderneming onbeperkt aansprakelijk is in haar hoedanigheid van onbeperkt aansprakelijk vennoot of lid

TOELICHTING NR. XVIII

Betrekkingen met verbonden ondernemingen en met ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat

Onderverdeeld in:

*Voor verbonden ondernemingen en ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat*

1. Financiële vaste activa

2. Vorderingen op meer dan één jaar en op ten hoogste één jaar

3. Schulden op meer dan een jaar en op ten hoogste een jaar

*Voor verbonden ondernemingen alleen*

1. Geldbeleggingen: aandelen en vorderingen

2. Door de onderneming gestelde of onherroepelijk beloofde persoonlijke en zakelijke zekerheden als waarborg voor schulden of verplichtingen van de verbonden onderneming

Door de verbonden ondernemingen gestelde of onherroepelijk beloofde persoonlijke en zakelijke zekerheden als waarborg voor schulden of verplichtingen van de onderneming

3. Andere betekenisvolle financiële verplichtingen

4. Financiële opbrengsten en kosten

5. Meer- en minderwaarde op de realisatie van vaste activa

OVERIGE TOELICHTINGEN

Toelichting XXXIII Niet-opgevraagde bedragen op deelnemingen en aandelen

Toelichting XXXV Verantwoording van de herwaardering

Toelichting XXXVII Bewijs dat dochter of kleindochter geen verbonden onderneming is

Toelichting XXXVIII Bewijs dat maatschappelijke rechten in een andere onderneming geen deelneming is

CBN-advies

28 Financiële vaste activa

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

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

07/09/2016 – CBN-advies 2016/17 – Verenigingen en stichtingen: certificatie van aandelen van handelsvennootschappen

280 - Deelnemingen in verbonden ondernemingen

CBN-advies

280 Deelnemingen in verbonden ondernemingen

09/03/2016 – CBN-advies 2016/1 – Verrichtingen met betrekking tot inschrijvingsrechten 13/09/2017 – CBN-advies 2017/15 – Transacties onder gemeenschappelijke leiding (Common control transactions)

2800 - Deelnemingen in verbonden ondernemingen – aanschaffingswaarde

|  |
| --- |
| *Deelnemingen in verbonden ondernemingen – aanschaffingswaarde* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de deelneming via credit:

>> *de financiële rekeningen*>> *de rekeningen van de activa eventueel verminderd met de schulden bij fusie of inbreng in andere onderneming*>> rek. 2801*Deelnemingen in verbonden ondernemingen – nog te storten bedragen* | * De afboeking bij realisatie via debet:

>> *de financiële rekeningen*>> rek. 2809*Deelnemingen in verbonden ondernemingen – waardeverminderingen*>> rek. 661*Waardeverminderingen op financiële activa: als de realisatiewaarde kleiner is dan de boekwaarde** De overboeking wanneer vaststaat dat zij binnen 12 maanden gerealiseerd zullen worden via debet:

>> rek. 510*Aandelen – aanschaffingswaarde* |

2801 - Deelnemingen in verbonden ondernemingen – nog te storten bedragen

|  |
| --- |
| *Deelnemingen in verbonden ondernemingen – nog te storten bedragen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De volledige of gedeeltelijke volstorting bij opvraging via credit:

>> *de financiële rekeningen** De overboeking wanneer vaststaat dat de betreffende aandelen binnen 12 maanden gerealiseerd worden via credit:

>> rek. 511*Aandelen – niet-opge-vraagde bedragen* | * Het nog niet volgestorte bedrag via debet:

>> rek. 2800*Deelnemingen in verbonden ondernemingen – aanschaffingswaarde* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| Het verschil tussen rekening 2800 Aanschaffingswaarde en de rekening 2801 Nog te storten bedragen geeft het bedrag aan dat al effectief gestort is op de genomen deelnemingen. |

2808 - Deelnemingen in verbonden ondernemingen – meerwaarden

|  |
| --- |
| *Deelnemingen in verbonden ondernemingen – meerwaarden* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de geboekte meerwaarde via credit:

>> rek. 1220*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden op financiële vaste activa*>> *rek. 1222 Terugneming van waardeverminderingen op financiële vaste activa* | * De afboeking van de meerwaarde bij realisatie via debet:

>> *de financiële rekeningen: voor boekwaarde*>> rek. 1220*Herwaarderingsmeerwaarden op financiële vaste activa*>> *rek. 1222 Terugneming van waardeverminderingen op financiële vaste activa voor het niet door de realisatiewaarde gedekte saldo van de meerwaarde als de herwaarderingsmeerwaarde niet geïncorporeerd werd in het kapitaal** De afboeking van een minderwaarde bij realisatie als de realisatiewaarde kleiner is dan de geherwaardeerde nettoboekwaarde wanneer de herwaarderingsmeerwaarde (rubriek 12) geïncorporeerd werd in het kapitaal via debet:

>> rek. 661*Waardeverminderingen op financiële activa* |

2809 - Deelnemingen in verbonden ondernemingen – waardeverminderingen

|  |
| --- |
| *Deelnemingen in verbonden ondernemingen – waardeverminderingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de gerealiseerde waardeverminderingen via credit:

>> rek. 2800*Deelnemingen in verbonden ondernemingen – aanschaffingswaarde** De terugname van niet meer noodzakelijke waardeverminderingen via credit:

>> rek. 761*Terugneming van waardeverminderingen op financiële vaste activa* | * Het bedrag van de waardevermindering ten laste van de resultatenrekening via debet:

>> rek. 661*Waardeverminderingen op financiële vaste activa* |

280 (vzw) - Deelnemingen in verbonden vennootschappen

DEFINITIE

Het gaat hier om de deelnemingen in verbonden vennootschappen zoals in de boekhouding van de handelsvennootschappen. Enkel de titel is gewijzigd in ‘vennootschappen’ i.p.v. ‘verbonden ondernemingen’. De boekingen verlopen zoals bij de handelsvennootschappen.

281 - Vorderingen op de verbonden ondernemingen

*OMSCHRIJVING*

Deze rubriek groepeert alle vorderingen op verbonden ondernemingen andere dan deelnemingen op voorwaarde dat deze vorderingen tot doel hebben de activiteit van de verbonden ondernemingen op duurzame wijze te steunen.

CBN-advies

281 Vorderingen op de verbonden ondernemingen

13/09/2017 – CBN-advies 2017/15 – Transacties onder gemeenschappelijke leiding (Common control transactions)

2810 - Vorderingen op verbonden ondernemingen – vorderingen op rekening

|  |
| --- |
| *Vorderingen op verbonden ondernemingen – vorderingen op rekening* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de vordering via credit:

>> *de financiële rekeningen* | * De terugbetaling via debet:

>> *de financiële rekeningen** Het gedeelte dat binnen 12 maanden terugvorderbaar wordt via debet:

>> rek. 41610*Vorderingen op verbonden ondernemingen (op minder dan een jaar)** De omzetting van deze vorderingen in wissel via debet:

>> rek. 2811*Vorderingen op verbonden ondernemingen – te innen wissels** De overboeking van dubieus geworden vordering via debet:

>> rek. 2817*Vorderingen op verbonden ondernemingen – dubieuze vorderingen* |

CBN-advies

2810 Vorderingen op rekening

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

02/07/2019 – CBN-advies 2019/06 – Groepsbijdrage

27/05/2020 – CBN-advies 2020/06 – Financieringskostensurplus artikel 194sexies en artikel 1981 WIB 92

2811 - Vorderingen op verbonden ondernemingen – te innen wissels

|  |
| --- |
| *Vorderingen op verbonden ondernemingen – te innen wissels* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de wissels (1) via credit:

>> *de financiële rekeningen** De omzetting van de vordering in rekening in wissels via credit:

>> rek. 2810*Vorderingen op verbonden ondernemingen – vorderingen op rekening* | * De betaling via debet:

>> *de financiële rekeningen** De wissels die binnen 12 maanden eisbaar worden via debet:

>> rek. 41610*Vorderingen op verbonden ondernemingen** De overboeking naar dubieuze debiteuren via debet:

>> rek. 2817*Vorderingen op verbonden ondernemingen – dubieuze vorderingen* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| (1) Het betreft hier een soort promesse die door verbonden ondernemingen aan elkaar verleend kan worden. |

2812 - Vorderingen op verbonden ondernemingen – vastrentende effecten

|  |
| --- |
| *Vorderingen op verbonden ondernemingen – vastrentende effecten* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de gekochte vastrentende effecten via credit:

>> *de financiële rekeningen* | * De terugbetaling via debet:

>> *de financiële rekeningen** Het gedeelte dat binnen 12 maanden terugbetaald moet worden via debet:

>> rek. 520*Vastrentende effecten – aanschaffingswaarde** Bij liquidatie van de vordering de gerealiseerde waardevermindering via debet:

>> rek. 2819*Vorderingen op verbonden ondernemingen – waardeverminderingen* |

2817 - Vorderingen op verbonden ondernemingen – dubieuze vorderingen

|  |
| --- |
| *Vorderingen op verbonden ondernemingen – dubieuze vorderingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de dubieus geworden vordering via credit:

>> rek. 2810*Vorderingen op verbonden ondernemingen – vorderingen op rekening*>> rek. 2811*Vorderingen op verbonden ondernemingen – te innen wissels* | * De betaling van de vordering via debet:

>> *de financiële rekeningen** Bij liquidatie van deze vordering de gerealiseerde waardevermindering via debet:

>> rek. 2819*Vorderingen op verbonden ondernemingen – waardeverminderingen** Bij liquidatie van de vordering het niet-gerecupereerde gedeelte en het niet door rekening 2819 gedekte gedeelte via debet:

>> rek. 661*Waardeverminderingen op financiële vaste activa* |

2819 - Vorderingen op verbonden ondernemingen – waardeverminderingen

|  |
| --- |
| *Vorderingen op verbonden ondernemingen – waardeverminderingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de geboekte waardeverminderingen bij liquidatie van de vorderingen via credit:

>> rek. 2812*Vorderingen op verbonden ondernemingen – vastrentende effecten*>> rek. 2817*Vorderingen op verbonden ondernemingen – dubieuze vorderingen** Het bedrag van de teruggenomen waardeverminderingen via credit:

>> rek. 761*Terugneming van waardeverminderingen op financiële vaste activa* | * De vorming van de waardeverminderingen via debet:

>> rek. 661*Waardeverminderingen op financiële vaste activa* |

281 (vzw) - Vorderingen op de verbonden ondernemingen

DEFINITIE

Het betreft hier vorderingen op verbonden vennootschappen andere dan de handelsvennootschappen. Enkel de titel is hier gewijzigd in ‘verbonden entiteiten’ i.p.v. ‘verbonden ondernemingen’. De boekingen verlopen zoals bij de handelsvennootschappen.

Zonder tegenbewijs spreekt men van verbonden entiteiten voor die waarvan:

* de raad van beheer voor een meerderheid van bestuurders is samengesteld uit dezelfde personen;
* de exploitatiezetel of maatschappelijke zetel zich op hetzelfde adres bevindt;
* directe of indirecte verbanden bestaan voor lange termijn.

282 - Deelnemingen in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat

CBN-advies

282 Deelnemingen in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat

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

13/09/2017 – CBN-advies 2017/15 – Transacties onder gemeenschappelijke leiding (Common control transactions)

2820 - Deelnemingen in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – aanschaffingswaarde

|  |
| --- |
| *Deelnemingen in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – aanschaffingswaarde* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van deze deelnemingen via credit:

>> *de financiële rekeningen*>> *rekeningen van de activa eventueel verminderd met de schulden bij fusie of inbreng in andere onderneming*>> rek. 2821*Deelnemingen in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – nog te storten bedragen* | * De afboeking bij realisatie via debet:

>> *de financiële rekeningen: voor boekwaarde*>> rek. 2829*Deelnemingen in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – waardeverminderingen*>> rek. 661*Waardeminderingen op financiële vaste activa: als de realisatiewaarde kleiner is dan de boekwaarde** De overboeking wanneer vaststaat dat zij binnen 12 maanden gerealiseerd zullen worden via debet:

>> rek. 510*Aandelen – aanschaffingswaarde* |

2821 - Deelnemingen in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – nog te storten bedragen

|  |
| --- |
| *Deelnemingen in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – nog te storten bedragen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De volledige of gedeeltelijke volstorting bij opvraging via credit:

>> *de financiële rekeningen** De overboeking wanneer vaststaat dat de betreffende aandelen of deelbewijzen binnen 12 maanden gerealiseerd worden via credit:

>> rek. 511*Aandelen – niet-opgevraagde bedragen* | * Het nog niet volgestorte bedrag via debet:

>> rek. 2820*Deelnemingen in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – aanschaffingswaarde* |

2828 - Deelnemingen in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – meerwaarden

|  |
| --- |
| *Deelnemingen in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – meerwaarden* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de geboekte meerwaarde via credit:

>> rek. 1220*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden op financiële vaste activa*>> *rek. 1222 Terugneming van waardeverminderingen op financiële vaste activa* | * De afboeking van de meerwaarde bij realisatie via debet:

>> *de financiële rekeningen: voor boekwaarde*>> rek. 1220*Herwaarderingsmeerwaarden op financiële vaste activa*>> *rek. 1222 Terugneming van waardeverminderingen op financiële vaste activa: voor het niet door de realisatiewaarde gedekte saldo van de meerwaarde als de herwaarderingsmeerwaarden niet geïncorporeerd werden in het kapitaal** De afboeking van een minderwaarde bij realisatie als de realisatiewaarde kleiner is dan de geherwaardeerde nettoboekwaarde wanneer de herwaarderingsmeerwaarde (rubriek 12) geïncorporeerd werd in het kapitaal via debet:

>> rek. 661*Waardeverminderingen op financiële vaste activa* |

2829 - Deelnemingen in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – waardeverminderingen

|  |
| --- |
| *Deelnemingen in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – waardeverminderingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de gerealiseerde waardevermindering via credit:

>> rek. 2820*Deelnemingen in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – aanschaffingswaarde** De terugname van niet meer noodzakelijke waardeverminderingen via credit:

>> rek. 761*Terugname van waarde-verminderingen op financiële vaste activa* | * Het bedrag van de waardevermindering ten laste van de resultatenrekening via debet:

>> rek. 661*Waardeverminderingen op de financiële vaste activa* |

283 - Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat

CBN-advies

283 Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat

13/09/2017 – CBN-advies 2017/15 – Transacties onder gemeenschappelijke leiding (Common control transactions)

2830 - Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – vorderingen op rekening

|  |
| --- |
| *Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – vorderingen op rekening* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de vordering via credit:

>> *de financiële rekeningen* | * De terugbetaling via debet:

>> *de financiële rekeningen** Het gedeelte dat binnen 12 maanden vervalt via debet:

>> *rek.416110 Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – vorderingen op rekening** De omzetting van de vordering in wissels via debet:

>> rek. 2831*Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – te innen wissels** De overboeking van de dubieus geworden vordering via debet:

>> rek. 2837*Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – dubieuze vorderingen* |

2831 - Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – te innen wissels

|  |
| --- |
| *Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – te innen wissels* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de wissels via credit:

>> *de financiële rekeningen** De omzetting van de vordering in rekening in wissels via credit:

>> rek. 2830*Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – vorderingen op rekening* | * De betaling via debet:

>> *de financiële rekeningen** DE wissels die binnen 12 maanden vervallen via debet:

>> rek. 416111*Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – te innen wissels** De overboeking van de dubieus geworden vordering via debet:

>> rek. 2837*Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – dubieuze vorderingen* |

2832 - Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – vastrentende effecten

|  |
| --- |
| *Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – vastrentende effecten* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de gekochte vastrentende effecten via credit:

>> *de financiële rekeningen* | * De terugbetaling via debet:

>> *de financiële rekeningen** De effecten die binnen 12 maanden vervallen via debet:

>> rek. 520*Vastrentende effecten – aanschaffingswaarde** Bij liquidatie van de vordering de gerealiseerde waardevermindering via debet:

>> rek. 2839*Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – waardeverminderingen* |

2837 - Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – dubieuze vorderingen

|  |
| --- |
| *Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – dubieuze vorderingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de dubieus geworden vorderingen via credit:

>> rek. 2830*Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – vorderingen op rekening*>> rek. 2831*Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – te innen wissels* | * De betaling van de vordering via debet:

>> *de financiële rekeningen** De gerealiseerde waardevermindering bij liquidatie van de vordering via debet:

>> rek. 2839*Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – waardeverminderingen** Het niet-gerecupereerde en niet door rekening 2839 gedekte gedeelte bij liquidatie van de vordering via debet:

>> rek. 661*Waardeverminderingen op financiële vaste activa* |

2839 - Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – waardeverminderingen

|  |
| --- |
| *Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – waardeverminderingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de gerealiseerde waardeverminderingen bij liquidatie van de vorderingen via credit:

>> rek. 2832*Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – vastrentende effecten*>> rek. 2837*Vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat – dubieuze vorderingen** De terugname van waardeverminderingen via credit:

>> rek. 761*Terugneming van waardeverminderingen op financiële vaste activa* | * De vorming van de waardeverminderingen via debet:

>> rek. 661*Waardeverminderingen op financiële vaste activa* |

284 - Andere aandelen

*OMSCHRIJVING*

Deze rubriek omvat de maatschappelijke rechten die de onderneming bezit in andere ondernemingen met het doel een duurzame band te creëren zonder dat dit bezit echter beantwoordt aan de criteria die een deelneming bepalen.

Deze rubriek bevat eveneens de aandelen van borgstellingsmaatschappijen waarop de ondernemingen moeten inschrijven voor de duur van de borgstelling.

CBN-advies

284 Andere aandelen

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

13/09/2017 – CBN-advies 2017/15 – Transacties onder gemeenschappelijke leiding (Common control transactions)

2840 - Andere aandelen – aanschaffingswaarde

|  |
| --- |
| *Andere aandelen – aanschaffingswaarde* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van deze aandelen en deelbewijzen via credit:

>> *de financiële rekeningen*>> *de*rek. 2841*Andere aandelen – nog te storten bedragen* | * De terugbetaling en de waardevermindering via debet:

>> *de financiële rekeningen*>> rek. 2849*Andere aandelen – geboekte waardeverminderingen*>> rek. 661*Waardeverminderingen op financiële vaste activa: als de realisatiewaarde kleiner is dan de boekwaarde** De overboeking wanneer vaststaat dat de aandelen binnen 12 maanden gerealiseerd worden via debet:

>> rek. 510*Aandelen – aanschaffingswaarde* |

2841 - Andere aandelen – nog te storten bedragen

|  |
| --- |
| *Andere aandelen – nog te storten bedragen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * De volledige of gedeeltelijke volstorting bij opvraging via credit:

>> *de financiële rekeningen** De overboeking wanneer vaststaat dat de betreffende aandelen binnen 12 maanden gerealiseerd worden via credit:

>> rek. 511*Aandelen – niet-opgevraagde bedragen* | * Het nog niet volgestorte bedrag via debet:

>> rek. 2840*Andere aandelen – aanschaffingswaarde* |

2848 - Andere aandelen – meerwaarden

|  |
| --- |
| *Andere aandelen – meerwaarden* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de geboekte meerwaarde via credit:

>> rek. 1220*Gewone herwaarde-ringsmeerwaarden op financiële vaste activa*>> *rek. 1222 Terugneming van waardeverminderingen op financiële vaste activa* | * De afboeking van een meerwaarde bij realisatie via debet:

>> *de financiële rekeningen: voor boekwaarde*>> *rek. 1222 Terugneming van waardeverminderingen op financiële vaste activa: voor het niet door de realisatiewaarde gedekte saldo van de meerwaarde als de herwaarderingsmeerwaarden niet geïncorporeerd werden in het kapitaal of*>> rek. 1220*Herwaarderingsmeer-waarden op financiële vaste activa** De afboeking van een minderwaarde bij realisatie als de realisatiewaarde kleiner is dan de geherwaardeerde nettoboekwaarde wanneer de herwaarderingsmeerwaarde (rubriek 12) geïncorporeerd werd in het kapitaal via debet:

>> rek. 661*Waardeverminderingen op financiële vaste activa* |

2849 - Andere aandelen – waardeverminderingen

|  |
| --- |
| *Andere aandelen – waardeverminderingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de gerealiseerde waardevermindering via credit:

>> rek. 2840*Andere aandelen – aanschaffingswaarde** De terugname van waardeverminderingen die niet meer verantwoord zijn via credit:

>> rek. 761*Terugneming van waardeverminderingen op financiële vaste activa* | * Het bedrag van de waardevermindering ten laste van de resultatenrekening via debet:

>> rek. 661*Waardeverminderingen op financiële vaste activa* |

285 - Overige vorderingen

*OMSCHRIJVING*

De vorderingen op ondernemingen waarin de onderneming aandelen of andere effecten bezit zonder dat het om een deelneming, in de strikte betekenis van het woord, gaat.

2850 - Overige vorderingen – vorderingen op rekening

|  |
| --- |
| *Overige vorderingen – vorderingen op rekening* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de vordering via credit:

>> *de financiële rekeningen* | * De terugbetaling via debet:

>> *de financiële rekeningen** Het gedeelte van de vordering dat binnen 12 maanden vervalt via debet:

>> rek. 4169*Andere diverse debiteuren** De omzetting van de vordering in wissels via debet:

>> rek. 2851*Overige vorderingen – te innen wissels** De overboeking van de dubieus geworden vordering via debet:

>> rek. 2857*Overige vorderingen – dubieuze vorderingen* |

2851 - Overige vorderingen – te innen wissels

|  |
| --- |
| *Overige vorderingen – te innen wissels* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de wissels via credit:

>> *de financiële rekeningen** De omzetting van vorderingen op rekening in wissels via credit:

>> rek. 2850*Overige vorderingen – vorderingen op rekening* | * De betaling via debet:

>> *de financiële rekeningen** De wissels die binnen 12 maanden vervallen via debet:

>> rek. 4169*Andere diverse debiteuren** De overboeking van de dubieus geworden vordering via debet:

>> rek. 2857*Overige vorderingen – dubieuze vorderingen* |

2852 - Overige vorderingen – vastrentende effecten

|  |
| --- |
| *Overige vorderingen – vastrentende effecten* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de gekochte vastrentende effecten via credit:

>> *de financiële rekeningen* | * De terugbetaling via debet:

>> *de financiële rekeningen** De effecten die binnen 12 maanden vervallen via debet:

>> rek. 520*Vastrentende effecten – aanschaffingswaarde** Bij liquidatie van de effecten de gerealiseerde waardevermindering via debet:

>> rek. 2859*Overige vorderingen – waardeverminderingen* |

2857 - Overige vorderingen – dubieuze vorderingen

|  |
| --- |
| *Overige vorderingen – dubieuze vorderingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de dubieus geworden vorderingen via credit:

>> rek. 2850*Overige vorderingen – vorderingen op rekening*>> rek. 2851*Overige vorderingen – te innen wissels* | * De betaling van de vordering via debet:

>> *de financiële rekeningen** De gerealiseerde waardevermindering bij liquidatie van de vordering via debet:

>> rek. 2859*Overige vorderingen – waardeverminderingen** Het niet-recupereerbare en niet door rekening 2859 gedekte gedeelte van de vordering via debet:

>> rek. 661*Waardeverminderingen op financiële vaste activa* |

2859 - Overige vorderingen – waardeverminderingen

|  |
| --- |
| *S* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de gerealiseerde waardeverminderingen bij liquidatie van de vorderingen via credit:

>> rek. 2852*Overige vorderingen – vastrentende effecten*>> rek. 2857*Overige vorderingen – dubieuze vorderingen** De terugname van waardeverminderingen via credit:

>> rek. 761*Terugneming van waardeverminderingen op financiële vaste activa* | * Het bedrag van de waardeverminderingen via debet:

>> rek. 661*Waardeverminderingen op financiële vaste activa* |

288 - Borgtochten betaald in contanten

*OMSCHRIJVING*

Onder deze rubriek worden alle borgtochten geboekt die de onderneming moet stellen voor een duurtijd langer dan 1 jaar.

*INDELING*

Onder de borgtochten verstaat men o.a.:

* de stortingen aan de borgstellingskassen,
* de borgtochten gestort bij de Consignatie- en depositokas,
* de borgtochten bij Belgacom
* enz.

2880 - Borgtochten betaald in contanten – Borgstellingskassen

|  |
| --- |
| *Borgtochten betaald in contanten – Borgstellingskassen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de borgstelling via credit:

>> *de financiële rekeningen* | * De terugbetaling via debet:

>> *de financiële rekeningen* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| In deze rekeningen worden de borgtochten, die de onderneming aan de borgstellingskassen gestort heeft, geboekt. De borgstellingskas stelt zich borg voor de aannemer ten aanzien van de opdrachtgever.Er wordt aangeraden door de Commissie om borgtochten in bijvoorbeeld effecten ook onder deze rekening te plaatsen. De Commissie zal aan de regering voorstellen om de omschrijving van deze rekeningen aan te passen. Het is af te raden een aparte rubriek te voorzien voor bijvoorbeeld effecten. |

CBN-advies

2880 Borgtochten betaald in contanten

01/02/2017 – CBN-advies 2017/04 – Gegeven borgtochten in contanten en effecten

2881 - Borgtochten betaald in contanten – Consignatie- en Depositokas

|  |
| --- |
| *Borgtochten betaald in contanten – Consignatie- en Depositokas* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de borgstelling bij de Kas via credit:

>> *de financiële rekeningen* | * De terugbetaling via debet:

>> *de financiële rekeningen* |

2882 - Borgtochten betaald in contanten – Belgacom

|  |
| --- |
| *Borgtochten betaald in contanten – Belgacom* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de borgstelling via credit:

>> *de financiële rekeningen* | * De terugbetaling via debet:

>> *de financiële rekeningen*>> rek. 6125*Kosten communicatie – als het bedrag verrekend wordt met de telefoonkosten* |

2888 - Borgtochten betaald in contanten – diverse waarborgen

|  |
| --- |
| *Borgtochten betaald in contanten – diverse waarborgen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de waarborg via credit:

>> *de financiële rekeningen* | * De terugbetaling van de waarborg via debet:

>> *de financiële rekeningen* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| Op deze rekening worden de waarborgen voor water, gas, elektriciteit enz. geboekt. |

29 - Vorderingen op meer dan een jaar

*OMSCHRIJVING*

Zowel de vorderingen op meer dan één jaar als de vorderingen op ten hoogste één jaar worden onderverdeeld in de volgende categorieën:

a. handelsvorderingen,

b. overige vorderingen.

De handelsvorderingen of overige vorderingen die een contractuele looptijd hebben van meer dan één jaar worden onder de vorderingen op meer dan één jaar opgenomen.

De vorderingen of het gedeelte van de vorderingen op meer dan één jaar die binnen het jaar vervallen worden opgenomen onder de vorderingen op ten hoogste één jaar.

Naast de vorderingen waarvoor een titel bestaat, worden eveneens onder de overeenstemmende posten van deze rubriek opgenomen, de te ontvangen opbrengsten die tijdens het boekjaar of tijdens een vorig boekjaar zijn ontstaan en waarvoor nog geen rechtstitel bestaat, als het bedrag daarvan vaststaat of met nauwkeurigheid kan worden geschat. De pro rata van opbrengsten worden evenwel onder de overlopende rekeningen geboekt.

De vorderingen die voor de eigenaar of de verhuurder ontstaan uit leasingcontracten of soortgelijke rechten worden onder de overige vorderingen opgenomen.

Onder de overige vorderingen worden onder meer de door belastingdiensten terug te betalen belastingen opgenomen. De voorafbetalingen en de verrekenbare voorheffingen worden echter niet onder deze post opgenomen, maar onder de post ‘belastingen’ van de resultatenrekening, behalve het gedeelte van die voorafbetalingen en voorheffingen dat uitgaat boven het geraamde bedrag van de verschuldigde belastingen.

*BESPREKING*

*1. Waarderingsgrondslagen*

A) ALGEMEEN PRINCIPE

De vorderingen worden gewaardeerd tegen nominale waarde. De vastrentende effecten worden opgenomen tegen aanschaffingswaarde.

B) WAARDEVERMINDERINGEN

Op de vorderingen worden waardeverminderingen toegepast, zo er voor het geheel of een gedeelte van de vordering onzekerheid bestaat over de betaling hiervan op de vervaldag (art. 31).

Waardeverminderingen op de handelsvorderingen worden in de resultatenrekening opgenomen onder bedrijfskosten (II.E.). Waardeverminderingen op de overige vorderingen worden echter onder de financiële kosten (V.B.) opgenomen.

De waardeverminderingen die in voorgaande boekjaren werden aangelegd en die volgens een actuele beoordeling niet meer nodig zijn, moeten worden teruggenomen (art. 19).

Waardeverminderingen mogen worden toegepast wanneer de realisatiewaarde op balansdatum lager is dan de nominale waarde of de boekwaarde (art. 31 lid 4).

Hiermee wordt de mogelijkheid gegeven om de vorderingen tegen contante waarde te waarderen.

C) ARTIKEL 3:45 KB/WVV

Bij de boeking van een vordering in de balans voor haar nominale waarde worden in voorkomend geval in de overlopende rekeningen van het passief geboekt en pro rata temporis in resultaat opgenomen:

a) De rente die op basis van een overeenkomst tussen partijen in de nominale waarde van de vordering begrepen is

*Voorbeeld*

Een overeenkomst afgesloten op 30 september 2017 waarbij goederen werden geleverd voor een waarde van 22 500 EUR (contante waarde). Er wordt uitstel van betaling verleend tot 30 september 2018. Op die datum vervalt de vordering voor een bedrag van 25 000 EUR (nominale waarde). Het verschil is gelijk aan de verrekende rente.

CBN-advies

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

*Boekingen*

*30.09.2020: Boeking van de vordering*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 400 | Handelsvorderingen | 25 000 |  |
|  | aan | 700 | Verkopen |  | 22 500 |
|  |  | 493 | Over te dragen opbrengsten |  | 2 500 |

*31.12.2020: Boeking op balansdatum*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 493 | Over te dragen opbrengsten | 625 |  |
|  | aan | 751 | Opbrengsten uit vlottende activa |  | 625 |

*30.09.2021: Betaling van de vordering*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 55 | Kredietinstellingen | 25 000 |  |
|  | aan | 400 | Handelsvorderingen |  | 25 000 |
| 493 | Over te dragen opbrengsten | 1 875 |  |
|  | aan | 751 | Opbrengsten uit vlottende activa |  | 1 875 |

b) Het verschil tussen de aanschaffingswaarde en de nominale waarde van de vordering

*Voorbeeld*

Een onderneming verwerft een vordering op 30 september 2020 van nominaal 12 500 EUR die vervalt op 31 december 2021 tegen betaling van 11 250 EUR.

De reden kan zijn dat een overeenkomst werd getroffen met een dochter- of zusteronderneming of omdat de onderneming optreedt als kredietverlener voor een debiteur in moeilijkheden.

*Boekingen*

*30.09.2020: Boeking van de vordering*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 291 | Overige vorderingen op meer dan 1 jaar | 12 500 |  |
|  | aan | 55 | Bank |  | 11 250 |
|  |  | 493 | Over te dragen opbrengsten |  | 1 250 |

*31.12.2017: Boeking op balansdatum*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 493 | Over te dragen opbrengsten | 250 |  |
|  | aan | 751 | Opbrengsten uit vlottende activa |  | 250 |
| 416 | Diverse vorderingen | 12 500 |  |
|  | aan | 291 | Overige vorderingen op meer dan 1 jaar |  | 12 500 |

*31.12.2018: Betaling van de vordering*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 55 | Bank | 12 500 |  |
|  | aan | 416 | Diverse vorderingen |  | 12 500 |
| 493 | Over te dragen opbrengsten | 1 000 |  |
|  | aan | 751 | Opbrengsten uit vlottende activa |  | 1 000 |

c. Het disconto op renteloze of abnormaal laag rentende vorderingen, wanneer die vorderingen:

* terugbetaalbaar zijn na meer dan één jaar te rekenen vanaf het ogenblik waarop zij in het vermogen van de onderneming opgenomen zijn en
* betrekking hebben hetzij op als opbrengst geboekte bedragen in de resultatenrekening, hetzij op de prijs van de overdracht van vaste activa of van een activiteitsbranche.

Het disconto wordt berekend op basis van de voor dergelijke vorderingen geldende marktrente op het ogenblik waarop de vordering werd opgenomen in het vermogen van de onderneming.

*Voorbeeld*

Verwerking van het disconto als het gaat om een renteloze vordering of een vordering met een abnormaal lage rente

Onderneming A verkoopt aan onderneming B voor 125 000 EUR op 30 juni 2017. De vordering is renteloos en terugbetaalbaar op 31 december 2018. De rente op voorschotten in rekening courant aangerekend door de Nationale Bank bedraagt bij het toestaan van de lening 8,78%.

De actuele waarde van de vordering wordt als volgt berekend:



*Boekingen*

*30.06.2017: Boeking van de vordering*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 400 | Handelsvorderingen | 125 000 |  |
|  | aan | 700 | Omzet |  | 110 176 |
|  |  | 493 | Over te dragen opbrengsten |  | 14 824 |

*31.12.2017: Boeking op balansdatum*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 493 | Over te dragen opbrengsten | 4 735 |  |
|  | aan | 751 | Opbrengsten uit vlottende activa |  | 4 735 |

*31.12.2000: Boeking van de betaling*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 55 | Bank | 125 000 |  |
|  | aan | 400 | Handelsvorderingen |  | 125 000 |
| 493 | Over te dragen opbrengsten | 10 089 |  |
|  | aan | 751 | Opbrengsten uit vlottende activa |  | 10 089 |

d) Bij vorderingen die in termijnen worden betaald of afbetaald en waarvan de rente of het lastenpercentage gedurende de gehele contractduur wordt toegepast op het oorspronkelijke bedrag van de financiering of van de lening, worden de respectieve bedragen van de gelopen rente en het lastenpercentage die in resultaat moeten worden genomen en van de niet-gelopen rente en het lastenpercentage die moeten worden overgedragen naar een volgend boekjaar bepaald door toepassing van de reële rente op het bij het begin van elke periode uitstaande saldo; deze reële rente wordt berekend met inachtneming van de spreiding en de periodiciteit van de betalingen. Een andere methode mag slechts toegepast worden op voorwaarde dat zij, per boekjaar, een gelijkwaardig resultaat oplevert.

Het bedrag van de rente of het lastenpercentage mag niet gecompenseerd worden met de kosten en provisies in verband met deze verrichtingen.

Deze methode hoeft niet te worden toegepast als het om te verwaarlozen bedragen gaat.

*Voorbeeld*

Vorderingen die in termijnen worden betaald met een vaste rente of een vast lastenpercentage

Een verkoop heeft plaats met een factuurwaarde van 62 500 EUR waarbij de klant 20% contant betaalt en het resterend bedrag van 50 000 EUR wordt door de onderneming-verkoper gefinancierd gedurende drie jaar met een lastenpercentage van 0,75% per maand. De berekening van de mensualiteit is als volgt:

Maandelijkse terugbetaling: 500 / 36 1 389

Lastenpercentage 0,75% 375

Totale maandelijkse aflossing 1 764

De kredietkost beloopt:

1 764 × 36 63 504

leenbedrag 50 000

kredietkost 13 504

De reële rente wordt als volgt berekend:

Reële rentevoet =



De lening loopt van 1 januari 2016 tot 31 december 2018.

Als de aflossing slechts lineair afgeboekt zou worden, zouden de financiële opbrengsten gelijk blijven, nl.

Aflossing Interest

Voor 2016 12 × 1 389 16 668 12 × 375 4 500

Voor 2017 16 668 4 500

Voor 2018 16 668 4 500

50 000 13 500

(afgerond)

Als echter de reële rente gebruikt wordt, kan de interest bij benadering als volgt toegewezen worden:

Gemiddeld uitstaand kapitaal in 2019:



|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 550 | Bank | 12 500 |  |
| 400 | Vorderingen | 63 500 |  |
|  | aan | 700 | Omzet |  | 62 500 |
|  |  | 493 | Over te dragen opbrengsten |  | 13 500 |

Een andere berekening bestaat erin op basis van het berekende jaarlijkse interestpercentage een maandelijkse aflossingstabel op te stellen nl. als volgt:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Interesten |  | Aflossing |  | Totaal |
| 50 000 × 0,17514/12 | 729 |  | 1 035 |  | 1 764 |
| 48 965 × 0,17514/12 | 714 |  | 1 050 |  | 1 764 |
| Totaal | 13 504 |  | 50 000 |  | 63 504 |

*2. Bijzonderheden*

A) FISCALE REGELS M.B.T. WAARDEVERMINDERINGEN OP VORDERINGEN

Fiscaal moet men zich twee vragen stellen i.v.m. geboekte waardeverminderingen op actiefbestanddelen:

a. Stemmen de waardeverminderingen overeen met zekere en vaststaande verliezen, dan worden ze als bedrijfslasten aanvaard.

b. Is dat niet het geval, dan moet worden onderzocht of de niet-definitieve en dus in beginsel als reserve belastbare geboekte waardeverminderingen als ‘waardeverminderingen voor waarschijnlijke verliezen’ kunnen worden vrijgesteld.

De geboekte waardeverminderingen op actiefbestanddelen kunnen slechts als ‘waardeverminderingen voor waarschijnlijke verliezen’ worden vrijgesteld als ze betrekking hebben op verliezen:

a. die uitsluitend betrekking hebben op niet in obligaties of andere gelijkaardige effecten verdeelde vorderingen. M.a.w. komen enkel de verliezen op handelsvorderingen (m.i.v. wissels) voor vrijstelling in aanmerking. De waardeverminderingen op vaste activa, voorraden, beleggingen enz. zijn van de vrijstelling uitgesloten, maar zijn wel aftrekbaar als bedrijfslast op het ogenblik dat zij definitief zijn of als zodanig beschouwd worden;

b. die duidelijk omschreven zijn, m.a.w. betrekking hebben op welbepaalde vorderingen;

c. die verantwoord zijn door feiten die zich tijdens het boekjaar hebben voorgedaan. Deze feiten mogen ter kennis gebracht worden in de periode na het einde van het boekjaar en voor de goedkeuring van de jaarrekening.

B) CREDITSALDO

Vorderingen met het creditsaldo moeten opgenomen worden onder de rubriek IX.C.- 1 Leveranciers.

C) TE INNEN WISSELS

Een onderneming kan het volgende met haar wissels doen:

a. in portefeuille houden en wachten tot de vervaldag;

b. bij een bank verdisconteren om voor de vervaldag over de som min disconto te kunnen beschikken;

c. een crediteur betalen door de wissel op zijn naam te endosseren.

Als de wissel bij een bank wordt verdisconteerd, kan de volgende boeking gebeuren:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 550 | Bank |  |  |
|  | aan | 401 | Te innen wissels |  |  |

De te innen wissel wordt afgeboekt

*ofwel*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 550 | Bank |  |  |
|  | aan | 4011 | Portefeuille verdisconteerde wissels |  |  |

Er blijft nl. nog een risico voor de onderneming.

Als de betrokkene op de vervaldag niet betaalt, mag de bank van de trekker de betaling vorderen voor de waarde van de wissel verhoogd met de kosten te vermelden in toelichting XVII – niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen.

*3. Toelichting*

TOELICHTING NR. VOL C.6.15

Betrekkingen met verbonden ondernemingen en ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat

TOELICHTING NR. VOL C.C6.16

Financiële betrekkingen met bestuurders en zaakvoerders

A. Vorderingen op de bestuurders en zaakvoerders

290 - Handelsvorderingen

CBN-advies

290 Handelsvorderingen

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

24/06/2015 – CBN-advies 2015/4 – Leasing

2900 - Handelsvorderingen – handelsdebiteuren

|  |
| --- |
| *Handelsvorderingen – handelsdebiteuren* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de vorderingen langs credit:

>> *de betreffende rekening van de rubriek 70 Omzet*>> *de betreffende rekening van de rubriek 74 Andere bedrijfsopbrengsten*>> *de rekening Btw op verkopen* | * De betaling via debet:

>> *de financiële rekeningen** De overboeking wanneer de vordering binnen 12 maanden vervalt via debet:

>> rekening 4000*Klanten** De overboeking van de dubieus geworden vordering via debet:

>> rekening 2907*Handelsvorderingen – dubieuze vorderingen** De omzetting in wissels via debet:

>> rekening 2901*Handelsvorderingen – te innen wissels** De toegestane creditnota’s via debet:

>> *rubriek 70 & 74*>> *rekening Te recupereren btw* |

CBN-advies

2900 Handelsvorderingen – handelsdebiteuren

24/06/2015 – CBN-advies 2015/4 – Leasing

2901 - Handelsvorderingen – te innen wissels

|  |
| --- |
| *Handelsvorderingen – te innen wissels* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de wissels via credit:

>> rek. 2900*Handelsvorderingen – handelsdebiteuren* | * De betaling via debet:

>> *de financiële rekeningen** De overboeking wanneer de wissel binnen 12 maanden vervalt via debet:

>> rek. 401*Handelsvorderingen – te innen wissels** De overboeking van de dubieus geworden vordering via debet:

>> rek. 2907*Handelsvorderingen – dubieuze vorderingen* |

2906 - Handelsvorderingen – vooruitbetalingen

|  |
| --- |
| *Handelsvorderingen – vooruitbetalingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de vooruitbetalingen via credit:

>> *de financiële rekeningen* | * De afboeking bij facturatie door leveranciers via debet:

>> rek. 1750*Leveranciers* |
| *INHOUD & OPMERKINGEN* |
| Het betreft hier vooruitbetalingen voor aankopen andere dan geboekt op rekeningen:* 213 Vooruitbetalingen (op aanschaffing immateriële activa);
* 27 Vooruitbetalingen (op aanschaffing vaste activa);
* 360 Vooruitbetalingen (op voorraad inkopen).
 |

2907 - Handelsvorderingen – dubieuze vorderingen

|  |
| --- |
| *Handelsvorderingen – dubieuze vorderingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de dubieuze vorderingen via credit:

>> rek. 2900*Handelsvorderingen – handelsdebiteuren*>> rek. 2901*Handelsvorderingen – te innen wissels* | * De betaling van de vordering via debet:

>> *de financiële rekeningen** De gerealiseerde waardevermindering bij liquidatie van de vordering via debet:

>> rek. 2909*Handelsvorderingen – waardeverminderingen** Het niet-recupereerbare gedeelte en het niet door rekening 2909 gedekte gedeelte van de vordering via debet:

>> rek. 661*Waardeverminderingen op financiële vaste activa*>> rek. 633*Waardeverminderingen op handelsvorderingen op meer dan een jaar* |

CBN-advies

2907 Handelsvorderingen – Dubieuze vorderingen

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

2909 - Handelsvorderingen – waardeverminderingen

|  |
| --- |
| *Handelsvorderingen – waardeverminderingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de gerealiseerde waardevermindering bij liquidatie van de vordering via credit:

>> rek. 2907*Handelsvorderingen – dubieuze vorderingen** De terugname van waardeverminderingen via credit:

>> rek. 761*Terugneming van waardeverminderingen op financiële vaste activa* | * De tenlastelegging van de waardeverminderingen aan de resultatenrekening via debet:

>> rek. 661*Waardeverminderingen op financiële vaste activa*>> rek. 633*Waardeverminderingen op handelsvorderingen op meer dan een jaar* |

CBN-advies

2909 Handelsvorderingen – Waardeverminderingen

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

291 - Overige vorderingen

*OMSCHRIJVING*

Deze rubriek omvat alle vorderingen op meer dan één jaar die hun oorsprong niet vinden in leveringen of diensten.

CBN-advies

291 Overige vorderingen

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

26/01/2011 – CBN-advies 2011/13 – Overheidssubsidies

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.)

31/07/2019 – CBN-advies 2019/08 – Boekhoudkundige verwerking van crowdfunding

2910 - Overige vorderingen – vorderingen op rekening

|  |
| --- |
| *Overige vorderingen – vorderingen op rekening* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de vordering via credit:

>> *de financiële rekeningen* | * De betaling via debet:

>> *de financiële rekeningen** Het gedeelte dat binnen 12 maanden vervalt via debet:

>> rek. 4169*Andere diverse debiteuren** De omzetting van de vordering in wissels via debet:

>> rek. 2911*Overige vorderingen – te innen wissels** De overboeking van de dubieus geworden vordering via debet:

>> rek. 2917*Overige vorderingen – dubieuze vorderingen* |

2911 - Overige vorderingen – te innen wissels

|  |
| --- |
| *Overige vorderingen – te innen wissels* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de wissels via credit:

>> *de financiële rekeningen** De omzetting van vorderingen op rekening in wissels via credit:

>> rek. 2910*Overige vorderingen – vorderingen op rekening* | * De betaling via debet:

>> *de financiële rekeningen** De wissels die binnen 12 maanden vervallen via debet:

>> rek. 4169*Andere diverse debiteuren** De overboeking van de dubieus geworden vorderingen via debet:

>> rek. 2917*Overige vorderingen – dubieuze vorderingen* |

2917 - Overige vorderingen – dubieuze vorderingen

|  |
| --- |
| *Overige vorderingen – dubieuze vorderingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de dubieus geworden vorderingen via credit:

>> rek. 2910*Overige vorderingen – vorderingen op rekening*>> rek. 2911*Overige vorderingen – te innen wissels* | * De betaling van de vordering via debet:

>> *de financiële rekeningen** De gerealiseerde waardevermindering bij liquidatie van de vordering via debet:

>> rek. 2919*Overige vorderingen – waardeverminderingen** Het niet-recupereerbare en niet door rekening 2919 gedekte gedeelte via debet:

>> rek. 661*Waardeverminderingen op financiële vaste activa*>> rek. 651*Waardeverminderingen op vlottende activa andere dan die opgenomen onder rubriek II E* |

2919 - Overige vorderingen – waardeverminderingen

|  |
| --- |
| *Overige vorderingen – waardeverminderingen* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van de gerealiseerde waardeverminderingen bij liquidatie van de vorderingen via credit:

>> rek. 2917*Overige vorderingen – dubieuze vorderingen** De terugname van waardeverminderingen via credit:

>> rek. 761*Terugneming van waardeverminderingen op financiële vaste activa* | * De tenlastelegging van de waardeverminderingen aan de resultatenrekening via debet:

>> rek. 661*Waardeverminderingen op financiële vaste activa*>> rek. 651*Waardevermindering op vlottende activa andere dan die opgenomen onder rubriek II E* |

297 - Vorderingen op tijdelijke verenigingen en verenigingen in deelneming

|  |
| --- |
| *Vorderingen op tijdelijke verenigingen en verenigingen in deelneming* |
| *GEDEBITEERD VOOR* | *GECREDITEERD VOOR* |
| * Het bedrag van deze voorschotten via credit:

>> *de financiële rekeningen** Het bedrag van de terugbetaalde voorschotten via debet:

>> *de financiële rekeningen* | * Het bedrag van de niet-recupereerbare voorschotten bij het einde van de tijdelijke verenigingen (wegens verliezen) via debet:

>> rek. 647*Rekening van de tijdelijke verenigingen – aandeel in het verlies* |