COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2015/8 Boekhoudkundige verwerking van de aankoop van een onroerend goed bestemd voor verkoop[1]

Advies 30 september 2015

I. Inleiding
II. Inhoud van rekening 35 Onroerende goederen bestemd voor verkoop
III. Voorbeeldboekingen16

I. Inleiding

1. Onderhavig advies verduidelijkt de boekhoudkundige verwerking van de door een vennootschap verrichte aankoop van een onroerend goed bestemd voor verkoop.

2. De bestemming die door het bestuursorgaan van de vennootschap bij de verwerving wordt gegeven aan een aangekocht onroerend goed is bepalend voor de boekhoudkundige verwerking.[2] Indien het betrokken onroerend goed bestemd is om duurzaam bij te dragen tot de werkzaamheden van de vennootschap, of, met andere woorden, bestemd is om duurzaam voor de bedrijfsuitoefening te worden gebruik, wordt dit goed opgenomen onder de vaste activa.[3] Indien het goed echter bij de verwerving bestemd is voor verkoop, wordt dit goed opgenomen onder de voorraden.

II. Inhoud van rekening 35 Onroerende goederen bestemd voor verkoop

3. In de minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel is binnen de klasse 3. Voorraden en bestellingen in uitvoering een afzonderlijke rekening voorzien voor onroerende goederen bestemd voor verkoop. Op rekening 35 Onroerende goederen bestemd voor verkoop worden de onroerende goederen bestemd voor de verkoop geboekt met inbegrip van de terreinen, gebouwen en zakelijke rechten op onroerende goederen. De Commissie wenst te benadrukken dat er een wezenlijk verschil is tussen Bestellingen en uitvoering (rekening 37) en Onroerende goederen bestemd voor verkoop (rekening 35). Onder de post Bestellingen in uitvoering worden onder meer opgenomen het onderhanden werk dat voor rekening van een derde op bestelling wordt uitgevoerd en waarvoor nog geen oplevering is geschied alsmede de goederen in bewerking die voor rekening van een derde op bestelling worden gemaakt en die nog niet werden geleverd, tenzij het gaat om seriewerk.[4] De post Onroerende goederen bestemd voor verkoop omvat mede de bouwprojecten die niet in opdracht van een derde worden uitgevoerd maar die door de vennootschap in eigen beheer worden gerealiseerd.[5]

4. De Commissie is van mening dat de rekening 35 Onroerende goederen bestemd voor verkoop zowel de onroerende goederen bevat die zonder verdere wijzigingen verkocht zullen worden, als de onroerende goederen die voor ze worden verkocht een aantal bewerkingen ondergaan zoals het bouwrijp maken van een bouwgrond, het slopen van een gebouw op een bebouwd terrein, de aankoop van een bouwgrond om vervolgens een gebouw op te trekken op dit terrein, de verkaveling van een aangekocht terrein, en dergelijke.

5. De voor verkoop bestemde onroerende goederen, inclusief kijkwoningen,[6] worden gewaardeerd tegen de aanschaffingswaarde of tegen de marktwaarde op de balansdatum als die lager is.[7] Het beginsel dat voorraden tegen aanschaffingswaarde in de balans worden opgenomen impliceert in regel dat alle kosten die worden gemaakt om de voorraden in hun huidige staat te brengen op de plaats waar ze zich bevinden, moeten worden opgenomen in de waarde waartegen die voorraden in de balans voorkomen. Andere kosten dan die om de voorraden in hun huidige staat te brengen op de plaats waar ze zich bevinden, mogen niet in de aanschaffingswaarde worden opgenomen; zij moeten ten laste worden gebracht van de periode waarin zij werden gemaakt.[8] De Commissie wijst er op dat de regel die een mogelijkheid biedt om voor bestellingen in uitvoering een gedeelte van de te verwachten winst op te nemen in de boekwaarde[9] niet geldt voor onroerende goederen bestemd voor verkoop. Het toerekenen van winst aan de post Onroerende goederen bestemd voor verkoop is dus niet toegestaan.

6. De kosten gemaakt voor het bouwrijp of het verkoopbaar maken van een onroerend goed dat werd aangekocht met het oog op verkoop, maken aldus deel uit van de aanschaffingswaarde van het onroerend goed. Onder deze kosten worden onder meer begrepen:

- studie en ontwerpkosten: het betreft hier uitsluitend de studie- en ontwerpkosten vanaf de concrete aankoop van het actief en niet de voorafgaande kosten van bijvoorbeeld een haalbaarheidsstudie. Deze laatste kosten worden onmiddellijk ten laste van het resultaat gelegd;[10]
- erelonen van de notaris, architect, landmeter, en dergelijke;
- registratierechten;

- kosten verzekeringen;
- slopingskosten;
- bodemsaneringskosten;
- kosten voor het aanleggen van rioleringen, wegen (kosteloze overdracht naar de bevoegde overheden);
- bouw en verbouwkosten;
- intercalaire interesten (facultatief), voor zover het de normale bouwperiode betreft.[11]

Louter algemene kosten (bijvoorbeeld de kosten van de algemene directie) en kosten die verband houden met de verkoop zoals promotiemateriaal, receptiekosten, en dergelijke behoren niet tot de aanschaffingswaarde.

7. De aldus bepaalde aanschaffingswaarde wordt vergeleken met de marktwaarde. Indien de onroerende goederen bestemd voor verkoop worden gewaardeerd aan de lagere marktwaarde, vormt de waardecorrectie die op de aanschaffingswaarde wordt toegepast geen waardevermindering in de zin van artikel 45 KB W.Venn.[12] De marktwaarde die in aanmerking moet worden genomen is, in beginsel, de verkoopprijs bij vertrek uit de onderneming op balansdatum die wordt verkregen onder normale en gebruikelijke verkoopvoorwaarden, rekening houdend met de kortingen, ristorno's en rabatten die gewoonlijk door de onderneming worden gegeven, na aftrek van een bedrag dat overeenstemt met de normale rechtstreekse verkoopkosten.[13] Deze waardering tegen de lagere marktwaarde mag niet worden gehandhaafd indien achteraf de marktwaarde hoger is dan de lagere waarde waartegen de voorraad werd gewaardeerd.[14]

8. Elk bestanddeel van het vermogen wordt afzonderlijk gewaardeerd.[15] Aangezien twee onroerende goederen nooit identieke technische of juridische kenmerken hebben, kan volgens de Commissie uitsluitend de methode van de individualisering worden toegepast en kan geen andere van de in artikel 43 KB W.Venn. vermelde waarderingsmethode worden toegepast. Een waardering van onroerende goederen bestemd voor verkoop op basis van de methode van de gewogen gemiddelde prijzen, volgens de methode "Fifo" (eerst in – eerst uit) of volgens de methode "Lifo" (laatst in – eerst uit) is aldus niet mogelijk voor onroerende goederen bestemd voor verkoop. Het gebruik van de methode van de individualisering verhindert niet dat voor de bepaling van de individuele aanschaffingswaarde van een actiefbestanddeel een methode wordt gehanteerd waarbij een gepaste verdeelsleutel wordt toegepast op een kost die op meerdere individuele bestanddelen betrekking heeft (bijvoorbeeld de kosten van een architect voor een project van 5 identieke woningen in een verkaveling kan in de aanschaffingswaarde van een individuele woning worden opgenomen ten belope van één vijfde van de totale ereloonnota).

III. Voorbeeldboekingen[16]

Boeking van de aankoop van het voor verkoop bestemd onroerend goed en de bijkomende kosten

605 Aankopen van onroerende goederen bestemd voor verkoop
aan 440 Leveranciers

Boeking van de eventuele kosten van architecten, landmeters en andere ontwikkelingskosten

602 Aankopen van diensten, werk en studies
aan 440 Leveranciers

Boeking op inventarisdatum (of, bij een permanent voorraadsysteem, bij iedere transactie)

350 Onroerende goederen bestemd voor verkoop: aanschaffingswaarde
aan 6095 Voorraadwijzigingen van gekochte gebouwen bestemd voor verkoop

of bij een afname van de voorraad

6095 Voorraadwijzigingen van gekochte gebouwen bestemd voor verkoop
aan 350 Onroerende goederen bestemd voor verkoop: aanschaffingswaarde

Boeking van intercalaire interesten

Het bestuursorgaan van de vennootschap kan, onder de voorwaarden vermeld onder artikel 38, tweede lid KB W.Venn., beslissen om in de aanschaffingswaarde van de onroerende goederen bestemd voor verkoop, de rente op vreemd vermogen dat wordt gebruikt voor de financiering van de voorraden, op te nemen. Dit opnemen is slechts mogelijk voor zover deze rente voorraden betreft waarvan de productie meer dan één jaar bestrijkt en zij op de normale productieperiode van deze voorraden betrekking heeft. In dergelijk geval verloopt deze activering niet via de rekening 6095 Voorraadwijzigingen van gekochte gebouwen bestemd voor verkoop maar via een creditering van de rekening 6503 Geactiveerde intercalaire intresten.

De activering van de intercalaire interesten wordt geboekt als volgt:

350 Onroerende goederen bestemd voor verkoop: aanschaffingswaarde
aan 6503 Geactiveerde intercalaire intresten

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat het ontwerp van dit advies op 17 juli 2015 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 Zie ook CBN-advies 150/1 Materiële vaste activa – Onderscheid met voorraden, Bulletin CBN, nr. 18, januari 1986, p. 21-23, herzien op 12/01/2011.

3 Artikel 2, 4) van de Richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (PBEU, L 182/19 van 29 juni 2013).

4 Artikel 95, § 1, VI.B. W.Venn. en zie ook CBN-advies 2012/15 Bestellingen in uitvoering, Bulletin CBN, nr. 64, maart 2013, 28-42.

5 Mogelijks krijgt een aangekocht onroerend goed na verloop van tijd een andere dan de initieel voorziene bestemming waardoor een overboeking zich opdringt. Een onroerend goed werd, bij wijze van voorbeeld, aangekocht met het oog op een wederverkoop. Nadien wordt dit onroerend goed opgenomen in een project uitgevoerd in opdracht van een derde. In dergelijk geval zal een overboeking plaatsvinden van de rekening 35 Onroerende goederen bestemd voor verkoop naar de rekening 37 Bestellingen in uitvoering. Anders is de situatie waarbij een onroerend goed, bestemd voor verkoop, effectief wordt verkocht (bijvoorbeeld casco woning) om nadien in opdracht van de koper verder te worden afgewerkt. Dergelijke verkoop wordt boekhoudkundig verwerkt als een realisatie van het onroerend goed. Het onderhanden werk in opdracht van de derde wordt vervolgens geboekt op de rekening 37 Bestellingen in uitvoering.

6 Zie ook parlementaire vraag nr. 155 van mevrouw Pieters dd. 21.11.2003, Vr. en Antw., Kamer, 2003-2004, nr. 28, 4329-4332.

7 Artikel 69, § 1, eerste lid KB W.Venn.

8 Zie ook CBN-advies 132/7 – Boeking en waardering van voorraden.

9 Artikel 71, eerste en tweede lid KB W.Venn.

10 Zie in die zin ook voormeld advies 132/7 – Boeking en waardering van voorraden: “Interne kosten van marktonderzoek, het plaatsen van bestellingen bij leveranciers, de controle van de inkomende handelsgoederen, het transport binnen de onderneming na aankoop, het voorraadbeheer, worden daarentegen enkel in de aanschaffingsprijs opgenomen als zij specifiek met de betrokken voorraden verbonden zijn. Hetzelfde geldt voor de kosten voor de bewaring in de opslagplaats, als die bewaring de waarde van het betrokken goed mee bepaalt”.

11 Het bestuursorgaan van de vennootschap kan, onder de voorwaarden van artikel 38 KB W.Venn. beslissen tot een activering van de intercalaire interesten: dit moet in voorkomend geval worden vermeld in de toelichting. Dit opnemen is slechts mogelijk voor zover deze rente voorraden betreft waarvan de productie meer dan één jaar bestrijkt en zij op de normale productieperiode van deze voorraden betrekking heeft.

12 Zie ook titel II., B, 5, d) in CBN-advies 132/7 – Boeking en waardering van voorraden, Bulletin CBN, nr. 36, november 1996, 2-37 herzien op 6 oktober 2010.

13 Zie ook CBN-advies 132/7 – Boeking en waardering van voorraden, Bulletin CBN, nr. 36, november 1996, 2-37 herzien op 6 oktober 2010.

14 Artikel 69, § 1, tweede lid KB W.Venn.

15 Artikel 31 KB W.Venn.

16 De btw aspecten worden eenvoudigheidshalve buiten beschouwing gelaten.