COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2013/7 - De boekhoudkundige verwerking van ruilverrichtingen

Advies van 24 april 2013

I. Inleiding
II. Algemene principes betreffende ruilverrichtingen: het tijdstip waarop de door de partijen gerealiseerde meer- of minderwaarden bij ruilovereenkomsten in resultaat worden genomen en het tijdstip waarop de uitboeking van de activa op de balans dient plaats te vinden
III. Boekhoudkundige verwerking
IV. Voorbeeld7

I. Inleiding

1. In dit advies bespreekt de Commissie voor Boekhoudkundige Normen de boekhoudkundige verwerking van ruilverrichtingen die onder de toepassing vallen van artikel 36, lid 2 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen[1] (hierna KB W.Venn.). De ruilverrichtingen die in dit artikel worden bedoeld zijn de verrichtingen waarbij tussen dezelfde partijen een dubbele vervreemding plaatsheeft. Die verrichtingen kunnen betrekking hebben op elke ruil van goederen, rechten of waarden en dus niet enkel van zaken[2].

II. Algemene principes betreffende ruilverrichtingen: het tijdstip waarop de door de partijen gerealiseerde meer- of minderwaarden bij ruilovereenkomsten in resultaat worden genomen en het tijdstip waarop de uitboeking van de activa op de balans dient plaats te vinden

2. Voor het vaststellen van de datum waarop de bij een ruilovereenkomst gerealiseerde meer- of minderwaarden in resultaat moeten worden genomen, kan de Commissie verwijzen naar hetgeen zij hieromtrent heeft bepaald in het CBN-advies 2012/17 - Erkenning van opbrengsten en kosten. In dit advies heeft de Commissie immers standpunt ingenomen over het tijdstip waarop opbrengsten en kosten precies in resultaat moeten worden genomen bij de vervreemding van goederen. Met name stelt de Commissie in dit advies dat de opbrengsten en kosten die voortvloeien uit de vervreemding van een goed, moeten worden toegerekend aan het boekjaar waarin de voornaamste risico's van het goed worden overgedragen aan de verkrijger, waarbij rekening moet worden gehouden met de aard van het contract en het betrokken goed.

3. Tevens stelt de Commissie in dit advies dat bij de vervreemding van een actief dient te worden opgemerkt dat het resultaat van deze vervreemding in principe wordt gekoppeld aan de uitboeking van dit actief van de balans, en dit op datum van boekhoudkundige realisatie van het actief.

4. Vermits ruilverrichtingen in de zin van artikel 36, lid 2 KB W.Venn. die verrichtingen zijn waarbij tussen partijen een dubbele vervreemding plaatsheeft, moet ook bij de boekhoudkundige verwerking van ruilverrichtingen rekening worden gehouden met bovenstaande principes.

III. Boekhoudkundige verwerking

5. De boekhoudkundige verwerking van ruilverrichtingen houdt een dubbele vervreemding van activa in en moet bijgevolg ook als dusdanig in de boekhouding worden weergegeven.

6. De activa die door een vennootschap worden vervreemd in het kader van een ruil, verlaten de actiefpost waarin zij waren geboekt op de datum waarop de voornaamste risico's van deze activa worden overgedragen aan de medecontractant[3]. De meer- of minderwaarde die bij deze vervreemding wordt gerealiseerd wordt eveneens op deze datum in resultaat genomen.

7. De activa die een vennootschap verwerft in het kader van een ruil, worden in de passende actiefpost geboekt op de datum waarop de vennootschap de voornaamste risico's van deze activa overneemt van de medecontractant.

Wat de waardering van de door ruil verkregen actiefbestanddelen betreft, kan worden verwezen naar artikel 36, lid 2 KB W.Venn. dat bepaalt: "De aanschaffingsprijs van een door ruil verkregen actiefbestanddeel is de marktwaarde van het (de) in ruil hiervoor overgedragen actiefbestanddeel(-delen); is deze waarde moeilijk vast te stellen, dan is de aanschaffingsprijs de marktwaarde van het door ruil verkregen actiefbestanddeel. Deze waarden worden geschat op de datum van de ruil".

Onder het begrip “marktwaarde” in de zin van artikel 36, lid 2 KB W.Venn. moet volgens de Commissie het bedrag worden begrepen waarvoor een actief kan worden verhandeld tussen ter zake goed geïnformeerde, onafhankelijke partijen die uit vrije wil een transactie afsluiten[4].

Als bij de ruil een opleg in geld is verkregen, is voor de onderneming die de opleg heeft betaald, de aanschaffingswaarde van het door ruil verworven actief, de marktwaarde van de in ruil overgedragen goederen, met inbegrip dus van het bedrag van de opleg; voor de onderneming die de opleg heeft ontvangen is de aanschaffingswaarde de marktwaarde van de in ruil overgedragen goederen, na aftrek van het bedrag van de opleg.[5]

Het kan ook voorkomen dat de marktwaarde van het in ruil overgedragen goed moeilijk, maar van het verworven goed makkelijk is vast te stellen, omdat er een effectieve markt voor bestaat. In dat geval moet als aanschaffingswaarde de marktwaarde worden genomen van het verworven goed, aangezien die zekerder is.[6]

Ten slotte wenst de Commissie nog te specifiëren dat onder de in artikel 36, lid 2 in fine KB W.Venn. bedoelde “datum van de ruil”, de datum moet worden begrepen waarop de ruilovereenkomst werd gesloten, en niet de datum waarop de voornaamste risico’s van de actiefbestanddelen werden overgedragen aan de medecontractant.

IV. Voorbeeld[7]

8. Een vennootschap A en een vennootschap B komen op 1 maart 20X0 overeen om een machine X, eigendom van vennootschap A, te ruilen voor een machine Y, eigendom van vennootschap B. De partijen komen tevens overeen dat vennootschap B aan vennootschap A een opleg van 10.000 euro moet betalen.

Op het ogenblik van de ruil staat de machine X bij vennootschap A geboekt aan een netto-boekwaarde van 40.000 euro (aanschaffingswaarde 75.000 euro, geboekte afschrijvingen 35.000 euro). De vennootschap A schat dat deze machine X op 1 maart 20X0 een marktwaarde heeft van 50.000 euro.

De machine Y staat in de balans van vennootschap B ingeschreven aan een netto-boekwaarde van 44.000 euro (aanschaffingswaarde 143.000 euro, geboekte afschrijvingen 99.000 euro). De vennootschap B schat dat de marktwaarde van machine Y op 1 maart 20X0, 40.000 euro bedraagt.

De vennootschappen A en B komen overeen dat het juridische risico van het toevallige verlies[8] van de activa zal worden overgedragen aan de medecontractant op de dag van levering van de activa.

9. De partijen komen overeen dat zij de activa aan elkaar zullen leveren op 15 april 20X0.

10. Op 15 april 20X0, d.i. de dag waarop beide partijen de voornaamste risico’s van de in de ruil betrokken goederen aan elkaar overdragen[9], zullen in hoofde van de vennootschappen A en B volgende boekingen moeten plaatsvinden:

Vennootschap A:

231..0			Installaties, machines en uitrusting: machine Y	40.000	
5500			Kredietinstellingen: Rekening-courant (opleg)	10.000	
231..9			Geboekt afschrijvingen Installaties, machine en uitrusting: machine X	35.000	
	aan	231..0	Installaties, machine en uitrusting: machine X		75.000
		763	Meerwaarden op de realisatie van vaste activa		10.000

Vennootschap B:

231.00			Installaties, machines en uitrusting: machine X	50.000	
231..9			Geboekt afschrijvingen Installaties, machine en uitrusting: machine Y	99.000	
663			Minderwaarden op de realisatie van vaste activa	4.000	
	aan	231..0	Installaties, machine en uitrusting: machine Y		143.000
		5500	Kredietinstellingen: Rekening-courant (opleg)		10.000

---

1 BS 6 februari 2001.

2 Verslag aan de Koning bij het KB van 3 december 1993 tot wijziging van de koninklijke besluiten van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, van 12 september 1983 tot bepaling van de minimum indeling van een algemeen rekeningenstelsel en van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen, BS 23 december 1993 (hierna: KB van 3 december 1993), dat het huidige artikel 36, lid 2 KB W.Venn. invoerde in het KB van 8 oktober 1976. Het verslag aan de Koning preciseert nog dat de ruilverrichtingen als bedoeld in artikel 36, lid 2 KB W.Venn. niet slaan op de inschrijvingen of inbrengen als bedoeld in artikel 39 KB W.Venn. (toenmalige artikel 23 KB 8 oktober 1976) evenmin als op ruilverrichtingen die enkel betrekking hebben op het instrument waarin een recht is vervat, zonder te raken

aan het recht zelf.

3 Indien deze activa niet geleverd worden op dezelfde dag waarop de ruilovereenkomst wordt gesloten, boeken de contractpartijen onder de Niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen hun wederzijdse rechten en verplichtingen tot levering van de actiefbestanddelen.

4 CBN-advies 126/17 - Bepaling van de aanschaffingswaarde van activa verkregen onder bezwarende titel of om niet, Bulletin CBN, nr.47, mei 2002, 20.

5 Verslag aan de Koning bij het KB van 3 december 1993.

6 Verslag aan de Koning bij het KB van 3 december 1993.

7 In de voorbeelden wordt steeds abstractie gemaakt van de Belasting over de Toegevoegde Waarde.

8 Partijen verwijzen hierbij naar artikel 1624 van het BW.

9 In dit voorbeeld gaat de Commissie ervan uit dat de overdracht van het juridisch risico van het toevallig verlies van de zaak zoals bepaald door artikel 1624 van het BW als voornaamste risico moet worden aangenomen voor deze ruilovereenkomst. De datum van eigendomsoverdracht (in dit voorbeeld op datum van het sluiten van de overeenkomst) wordt in deze door de Commissie van ondergeschikt belang geacht.