

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2015/XXX Boekhoudkundige verwerking van de aankoop van een onroerend goed bestemd voor verkoop

Ontwerpadvies 24 juni 2015

I. Inleiding

1. Dit 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 wordt gegeven aan een aangekocht onroerend goed is bepalend voor de boekhoudkundige verwerking. Indien het betrokken onroerend goed bestemd is om duurzaam bij te dragen tot de werkzaamheden van de vennootschap, wordt dit goed opgenomen onder de vaste activa.¹ Indien het goed echter 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. *Vorraden 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 verkoop geboekt met inbegrip van de terreinen, gebouwen en zakelijke rechten op onroerende goederen.
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 gebouwen, inclusief kijkwoningen, worden gewaardeerd tegen de aanschaffingswaarde of tegen de marktwaarde op de balansdatum als die lager is.² Het beginsel

¹ 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).

² Artikel 69, § 1, eerste lid KB W.Venn.

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.³ 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 boekwaarde⁴ niet geldt voor onroerende goederen bestemd voor verkoop. Het toerekenen van winst aan de post Onroerende goederen bestemd voor de 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;⁵
- 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, indien de vennootschap opteert voor de activering ervan.⁶

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. 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

³ Zie ook CBN-advies 132/7 – Boeking en waardering van voorraden.

⁴ Artikel 71, eerste en tweede lid KB W.Venn.

⁵ 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”.

⁶ Indien de vennootschap opteert voor de activering van de intercalaire interesten moet dit worden vermeld in de toelichting (artikel 38 KB W.Venn.).

kortingen, ristorno's en rabatten die gewoonlijk door de onderneming worden gegeven, na aftrek van een bedrag dat overeenstemt met de normale rechtstreekse verkoopkosten.⁷ 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.⁸

8. Elk bestanddeel van het vermogen wordt afzonderlijk gewaardeerd.⁹ 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 waarderingmethode 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.

III. Voorbeeldboekingen¹⁰

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 voorraadstelsel, 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

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

⁸ Artikel 69, § 1, tweede lid KB W.Venn.

⁹ Artikel 31 KB W.Venn.

¹⁰ De btw aspecten worden eenvoudigheidshalve buiten beschouwing gelaten.

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. In dergelijk geval verloopt deze activering niet via de rekening 6095 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

DRAAFT