

Belgian GAAP

2. Consolidatietechnieken: Integrale consolidatie

2.2.6 Eenvoudig voorbeeld van het principe van integrale consolidatie van de balans

M koopt op 01/01/20N1 100% van de aandelen en de daaraan verbonden stemrechten van D voor 123 000 euro.
M heeft geen participaties in andere ondernemingen, maar wordt door de transactie wel moederonderneming van D.
Eind 20N1 heeft D een schuld van 20 000 euro aan M ten gevolge van een onderlinge levering van goederen.

Balans M:

Actief		Passief	
IMVA	50 000	Kapitaal	230 000
MVA	250 000	Reserves	200 000
FVA	123 000	Overdracht winst vorig BJ	8000
VLA	150 000	Voorzieningen	4800
		Schulden	130 000
		Overlopende rekeningen	200
573 000		573 000	

Balans D:

Actief		Passief	
MVA	150 000	Kapitaal	100 000
VLA	100 000	Reserves	20 000
		Overdracht winst vorig BJ	3000
		Voorzieningen	17 000
		Schulden	110 000
250 000		250 000	

Activa en passiva M en D worden opgeteld en vervolgens worden geëlimineerd:

- de deelneming van M in D ten opzichte van het eigen vermogen van D (123 000);
- de vordering van M op D ten opzichte van de schuld van D op M (20 000).

Geconsolideerde balans:

Actief		Passief	
IMVA	50 000	Kapitaal	230 000
MVA	400 000	Groepsreserves	208 000
Overlopende rekeningen	230 000	Voorzieningen	21 800
		Schulden	220 000
		Overlopende rekeningen	200
680 000		680 000	

2.2.7.2 Belangen van derden

Voorbeeld 1:

M heeft op 01/01/20N1 een participatie verworven van 80% in D en betaalde hiervoor 130 000 euro.
Op 31/12/20N1 is de situatie van de balansen en resultatenrekeningen:

De onderneming schrijft eventuele consolidatieverschillen af over 5 jaar.

Balans M:

Actief		Passief	
IMVA	20 000	Kapitaal	200 000
MVA	250 000	Reserves	180 000
FVA	130 000	Overdracht winst vorig BJ	10 000
VLA	150 000	Overdracht winst huidig BJ	3000
Overlopende rekeningen	20 000	Voorzieningen	5000
		Schulden	170 000
		Overlopende rekeningen	2000
570 000		570 000	

Balans D:

Actief		Passief	
IMVA	10 000	Kapitaal	100 000
MVA	150 000	Reserves	50 000
VLA	120 000	Overdracht winst vorig BJ	2000
		Overdracht winst huidig BJ	2000
		Voorzieningen	16 000
		Schulden	110 000
280 000		280 000	

Resultatenrekening M:

Debet		Credit	
Bedrijfskosten	320 000	Bedrijfsopbrengsten	350 000
Financiële kosten	36 000	Financiële opbrengsten	10 000
Uitzonderlijke kosten	1000	Uitzonderlijke opbrengsten	0
Winst	3000		
360 000		360 000	

Resultatenrekening D:

Debet		Credit	
Bedrijfskosten	180 000	Bedrijfsopbrengsten	190 000
Financiële kosten	10 000	Financiële opbrengsten	7000
Uitzonderlijke kosten	15 000	Uitzonderlijke opbrengsten	10 000
Winst	2000		
207 000		207 000	

Berekening van het consolidatieverschil:

Aanschaffingsprijs		130 000
Eigen vermogen:		
□ kapitaal	152 000	
□ reserves	100 000	
□ overdracht winst	50 000	
□ preacquisitiewinst	2000	
Aandeel van de moeder in het eigen vermogen		121 600
Eerste consolidatieverschil		8400

Onderwaardering activa		
Overwaardering passiva		
Overwaardering activa		
Onderwaardering passiva		
Aandeel van de moeder		
Tweede consolidatieverschil		8400

Belangen van derden		30 400
---------------------	--	--------

Consolidatiejournaal:

Op het moment van consolidatie:

rek.nr	omschrijving	D	C
10	Kapitaal	100 000	
13D	Reserves dochteronderneming	50 000	
142	Overgedragen winst	2000	
99200	Positieve consolidatieverschillen	8400	
28	@ Financiële vaste activa		130 000
9913	Belangen van derden (compensatie deelneming)		30 400

Op het einde van het BJ:

rek.nr	omschrijving	D	C
9961	Afschrijvingen op positieve consolidatieverschillen	1680	
99201	@ Geboekte afschrijvingen op consolidatieverschillen (afschrijving consolidatieverschillen)		1680
13M	Reserves moederonderneming	180 000	
142	Overgedragen winst	10 000	
99100	@ Reserves consoliderende onderneming voor éérste consolidatie (toewijzing reserves/overgedragen resultaat moeder)		190 000
142	Overgedragen winst	5000	
69300	@ Overgedragen winst (terugboeking van het te bestemmen resultaat)		5000
997621	Toevoeging aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat	4600	
997611	Toevoeging aandeel van derden in het geconsolideerde resultaat	400	
99101	@ Aangroei groepsreserves		4600
99131	Aangroei belangen van derden (geconsolideerde resultaatbestemming)		400
99101	Aangroei groepsreserves	1680	
997622	@ Terugneming aandeel van groep in geconsolideerd resultaat (geconsolideerde resultaatbestemming – afschrijvingen)		1680

Winstbestemmingstabel:

	M	D	Groepsreserves 691	Belangen van derden 697	Vergoeding van het kapitaal 694
Winst:					
□ eliminatie	3000	2000	4600	400	
□ afschrijving op consolidatieverschillen	-1680		-1680		
			2920	400	

→ De winst van M leidt tot een aangroei van de groepsreserves met 3000, de winst van D leidt tot een aangroei van de groepsreserves met 1600 en een aangroei van de belangen van derden met 400. Hierbij hebben we evenwel geen rekening gehouden met het positieve consolidatieverschil, waardoor het geconsolideerde resultaat 1680 lager ligt.

Geconsolideerde balans per 31/12/N1:

Actief		Passief	
IMVA	30 000	Kapitaal	200 000
Positieve consolidatieverschillen	6720	Groepsreserves:	
MVA	400 000	□ voor eerste consolidatie	190 000
VLA	270 000	□ aangroei	2920
Overlopende rekeningen	20 000	Belangen van derden eerste consolidatie	30 400
		Aangroei belangen van derden	400
		Voorzieningen	21 000
		Schulden	280 000
		Overlopende rekeningen	2000
	726 720		726 720

Voorbeeld 2:

M heeft op 15/05/20N1 een participatie verworven van 90% in D en betaalde hiervoor 150 000 euro.

D maakte in de periode 01/01/20N1 tot 15/05/20N1 een winst van 5000 euro.

De waarde van de loods van D wordt op het moment van overname op 80 000 euro geschat, terwijl ze in de boekhouding voor 100 000 euro is opgenomen. Op 31/12/20N1 is de situatie van de balansen en resultatenrekeningen:

Balans M:

Actief		Passief	
IMVA	30 000	Kapitaal	200 000
MVA	300 000	Reserves	236 000
FVA	150 000	Overdracht winst vorig BJ	14 000
VLA	150 000	Overdracht winst huidig BJ	9000
Overlopende rekeningen	10 000	Voorzieningen	9000
		Schulden	170 000
		Overlopende rekeningen	2000
	640 000		640 000

Balans D:

Actief		Passief	
IMVA	5000	Kapitaal	120 000
MVA	180 000	Reserves	60 000
VLA	130 000	Overdracht winst vorig BJ	5000
		Overdracht winst huidig BJ	8000
		Voorzieningen	12 000
		Schulden	110 000
	315 000		315 000

Resultatenrekening M:

Debet		Credit	
Bedrijfskosten	320 000	Bedrijfsopbrengsten	355 000
Financiële kosten	30 000	Financiële opbrengsten	5000
Uitzonderlijke kosten	1000	Uitzonderlijke opbrengsten	
Winst	9000		
	360 000		360 000

Resultatenrekening D:

Debet		Credit	
Bedrijfskosten	150 000	Bedrijfsopbrengsten	170 000
Financiële kosten	10 000	Financiële opbrengsten	2000
Uitzonderlijke kosten	15 000	Uitzonderlijke opbrengsten	11 000
Winst	8000		
	183 000		183 000

Berekening van het consolidatieverschil:

Aanschaffingsprijs		150 000
Eigen vermogen:	190 000	
□ kapitaal	120 000	
□ reserves	60 000	
□ overdracht winst	5000	
□ preacquisitiewinst	5000	
Aandeel van de moeder in het eigen vermogen		171 000
Eerste consolidatieverschil		-21 000

Onderwaardering activa		
Overwaardering passiva		
Overwaardering activa	20 000	
Onderwaardering passiva		
Aandeel van de moeder		-18 000
Tweede consolidatieverschil		-3000

Belangen van derden		17 000
---------------------	--	--------

Consolidatiejournaal:

Op het moment van consolidatie:

rek.nr	omschrijving	D	C
10	Kapitaal	120 000	
13D	Reserves dochteronderneming	60 000	
142	Overgedragen winst	5000	
99103	Preacquisitiewinst	5000	
22100	@ Gebouwen		20 000
28000	Deelnemingen in verbonden ondernemingen: AW		150 000
99110	Negatieve consolidatieverschillen		3000
9913	Belangen van derden (compensatie deelneming)		17 000

Op het einde van het BJ:

rek.nr	omschrijving	D	C
13M	Reserves moederonderneming	236 000	
142	Overgedragen winst	14 000	
99100	@ Reserves consoliderende onderneming voor éérste consolidatie (toewijzing reserves/overgedragen resultaat moeder)		250 000
142	Overgedragen winst	17 000	
69300	@ Over te dragen winst (terugboeking van het te bestemmen resultaat)		17 000
997621	Toevoeging aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat	16 200	
997611	Toevoeging aandeel van derden in het geconsolideerde resultaat	800	
99101	@ Aangroei groepsreserves		16 200
99131	Aangroei belangen van derden (geconsolideerde resultaatbestemming)		800
99101	Aangroei groepsreserves	4500	
99131	Aangroei belangen van derden	500	
99103	@ Preacquisitiewinst (eliminatie van de preacquisitiewinst)		5000

Winstbestemmingstabel:

	M	D	Groepsreserves 691	Belangen van derden 697	Vergoeding van het kapitaal 694
Winst:	9000	8000	16 200	800	
□ eliminatie					
□ preacquisitiewinst		-5000	-4500	-500	
			11 700	300	

2.2.7.3.2 Winstbestemmingstabel

Voorbeeld 1:

D is een 80% -dochter van onderneming M. Beide maakten winst. D keerde 2000 euro tantièmes uit aan derden-bestuurders. Ten gevolge van onderlinge verrichtingen gebeurden enkele eliminaties in het resultaat.

Winstbestemmingstabel:

Enkelvoudige resultaatbestemming			Geconsolideerde resultaatbestemming		
	M	D	Groepsreserves 997621/99762	Belangen van derden 997611/997612	Vergoeding van het kapitaal 694
Te bestemmen resultaat:	50 000	30 000			
□ dividend	20 000	10 000	8000	2000	20 000
□ reserves	20 000	11 000	28 800	2200	
□ overgedragen winst	10 000	9000	17 200	1800	
Correctie tantièmes		-2000	-1600	-400	
Eliminaties	-1000	200	-840	40	
			51 560	5640	20 000

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
997621	Toevoeging aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat	51 560	
997611	Toevoeging aandeel van derden in het geconsolideerde resultaat	5640	
69400	Vergoeding van het kapitaal	20 000	
99101	@ Aangroei groepsreserves		51 560
99131	Aangroei belangen van derden		5640
47100	Dividenden over het BJ (geconsolideerde resultaatbestemming)		20 000

Voorbeeld 2:

D is een 80%-dochter van M. M maakte verlies. Ten gevolge van onderlinge verrichtingen gebeurden enkele eliminaties in het resultaat.

Winstbestemmingstabel:

Enkelvoudige resultaatbestemming			Geconsolideerde resultaatbestemming		
	M	D	Groepsreserves 997621/99762	Belangen van derden 997611/997612	Vergoeding van het kapitaal 694
Te bestemmen resultaat:	-50 000	30 000			
□ dividend		10 000	8000	2000	
□ reserves		11 000	8800	2200	
□ overgedragen verlies	-30 000	9000	-22 800	1800	
□ tussenkomst vennoten	-20 000				-20 000
Eliminaties	300	-200	140	-40	
			-5860	5960	-20 000

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
--------	--------------	---	---

41600	Diverse vorderingen	20 000	
99101	Aangroei groepsreserves	5860	
997611	Toevoeging aandeel van derden in het geconsolideerde resultaat	5960	
79400	@ Tussenkost van vennoten in het verlies		20 000
997622	Terugneming aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat		5860
99131	Aangroei van belangen van derden (geconsolideerde resultaatbestemming)		5960

2.2.7.3.3 Preacquisitiewinst

M verwerft op 01/06/20N1 80% van de aandelen van D voor een aanschaffingswaarde van 180 000 euro.

Het eigen vermogen van D op 31/12 van het voorgaande jaar bestaat uit:

- ☐ Kapitaal: 70 000
- ☐ Reserves: 70 000
- ☐ Overgedragen winst: 10 000

Van 01/01 tot 01/06 heeft D al een winst gerealiseerd van 10 000 euro.

Op 31/12/20N1 bedraagt het resultaat van D 30 000 euro, dat de volgende bestemming krijgt:

- ☐ Dividend: 15 000
- ☐ Reserves: 15 000

Op 31/12/20N1 bedraagt het resultaat van M 50 000 euro, dat de volgende bestemming krijgt:

- ☐ Dividend: 30 000
- ☐ Reserves: 20 000

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
10	Kapitaal	70 000	
13D	Reserves dochteronderneming	70 000	
142	Overgedragen winst	10 000	
99103	Preacquisitiewinst	10 000	
99200	Positieve consolidatieverschillen	52 000	
28	@ Financiële vaste activa		180 000
9913	Belangen van derden (consolidatieboekings)		32 000

→ Door de compensatie van de boekwaarde van de deelneming wordt rekening '99103 Preacquisitiewinst' voor 10 000 gedebiteerd.

Winstbestemmingstabel:

Enkelvoudige resultaatbestemming			Geconsolideerde resultaatbestemming		
	M	D	Groepsreserves 997621/99762	Belangen van derden 997611/997612	Vergoeding van het kapitaal 694
Te bestemmen resultaat:	50 000	30 000			
☐ dividend	30 000	15 000	12 000	3000	30 000
☐ reserves	20 000	15 000	32 000	3000	
Preacquisitiewinst		-10 000	-8000	-2000	
			36 000	4000	30 000

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
--------	--------------	---	---

997621	Toevoeging aandeel van de groep in het geconsolideerd resultaat	44 000	
997611	Toevoeging aandeel van derden in het geconsolideerd resultaat	6000	
69400	Vergoeding van het kapitaal	30 000	
99101	@ Aangroei groepsreserves		44 000
99131	Aangroei belangen van derden		6000
47100	Dividenden over het BJ (geconsolideerde resultaatbestemming)		30 000
99101	Aangroei groepsreserves	8000	
99131	Aangroei belangen van derden	2000	
99103	@ Preacquisitiewinst (eliminatie preacquisitiewinst)		10 000

2.2.7.4 Eliminaties van vorderingen en schulden

Voorbeeld 1:

M zal haar 80%-dochteronderneming D integraal consolideren. Per 31/12/20N1 staat in de boeken van M nog een openstaande vordering op D wegens het leveren van een partij grondstoffen van 200 000 euro. Bij D staat hiervoor nog een schuld in haar saldibalans t.o.v. M.

rek.nr	omschrijving	D	C
44	Handelsschulden	200 000	
40	@ Handelsvorderingen (eliminatie)		200 000

Ook in de resultatenrekening zal een eliminatie moeten gebeuren (zie verder).

Voorbeeld 2:

M moet twee dochterondernemingen consolideren: D1 en D2. In de loop van het BJ vonden onderlinge transacties plaats, waardoor op 31/12/20N1:

- M een vordering heeft op D1 ter waarde van 100 000 euro ;
- M een vordering heeft op D2 wegens het toekennen van een langlopende lening van 400 000 euro ;
- D1 een handelsschuld heeft bij D2 van 20 000 euro.

Afstemmingstabel:

			M	D1	D2
40	Boekhouding M Handelsvordering	D		100 000	
281	FVA: vorderingen	D			400 000
44	Boekhouding D1 Handelsschuld	C	100 000		20 000
179	Boekhouding D2 Overige schulden > 1 jaar	C	400 000		
40	Handelsvordering	D			

Consolidatiejournaal:

	rek.nr	omschrijving	D	C
D1	44	Handelsschulden	100 000	
D1	44	Handelsschulden	20 000	
D2	17	Schulden > 1 jaar	400 000	
M	40	@ Handelsvorderingen		100 000
M	28100	Vorderingen op verbonden ondernemingen: vorderingen op rekeningen		400 000
D2	40	Handelsvorderingen (eliminatie)		20 000

2.2.7.5 Eliminaties in de resultatenrekening

Voorbeeld 1:

M heeft op haar dochteronderneming D een omzet gerealiseerd van 700 000 euro. Op balansdatum zijn alle goederen al doorverkocht aan derden. Er zijn geen openstaande facturen meer.

rek.nr	omschrijving	D	C
70	Omzet	700 000	
60	@ Handelsgoederen, grond- en hulpstoffen (eliminatie)		700 000

Voorbeeld 2:

M moet twee dochterondernemingen consolideren: D1 en D2. Op 31/12/20N1 blijken volgende onderlinge relaties:

- M heeft voor 100 000 euro grondstoffen verkocht aan D1 en voor 150 000 euro aan D2 ;
- D2 heeft M 70 000 euro huur aangerekend ;
- D1 heeft D2 50 000 euro intrest aangerekend.

Afstemmingstabel:

			M	D1	D2
	Boekhouding M				
70	Omzet	C		100 000	150 000
61	D&D	D			70 000
	Boekhouding D1				
60	Handelsgoederen	D	100 000		
75	Financiële opbrengsten	C			50 000
	Boekhouding D2				
60	Handelsgoederen	D	150 000		
65	Financiële kosten	D		50 000	
74	Andere bedrijfsopbrengsten	C	70 000		

Consolidatiejournaal:

	rek.nr	omschrijving	D	C
M	70	Omzet	250 000	
D1	75	Financiële opbrengsten	50 000	
D2	74	Andere bedrijfsopbrengsten	70 000	
M	61	@ D&D		70 000
D1	60	HG		100 000
D2	65	Financiële kosten		50 000
D2	60	HG		150 000

Voorbeelden eliminaties met impact op balans en resultatenrekening

Voorbeeld Eliminatie van het resultaat bij verkoop van vaste activa:

M heeft een deelneming van 80% in D.

In 20N1 heeft M een voor 60% afgeschreven machine verkocht aan D voor 1 000 000 euro.

De machine werd door M aangekocht voor 1 200 000 euro en M schreef lineair af over 5 jaar.

Na verkoop schrijft D de machine af over de resterende levensduur (4 jaar).

Er wordt geen rekening gehouden met latente belastingen.

Bepaling boekwaarde machine op moment van verkoop:

Aanschaffingswaarde	1 200 000
Afschrijvingen 60%	- 720 000
Boekwaarde	= 480 000

Bepaling van het resultaat op de verkoop:

Aanschaffingswaarde	1 000 000
Afschrijvingen 60%	- 480 000
Boekwaarde	= 520 000

Afschrijving door D: $1\,000\,000/4 = 250\,000$

Afschrijving door M: $1\,200\,000/5 = 240\,000$

Eliminatieboekingen in 20N1:

rek.nr	omschrijving	D	C
76	Meerwaarden op de realisatie van vaste activa	520 000	
23	@ IMU		520 000

	<i>(eliminatie van de meerwaarde)</i>		
23009 63020	Geboekte afschrijvingen op IMU: AW Afschrijvingen op MVA <i>(eliminatie van het verschil in afschrijvingen)</i>	10 000	10 000

In het BJ waarin de onderlinge transactie heeft plaatsgevonden, daalt het geconsolideerd resultaat met 510 000.

De resultaateliminatie kan op twee manieren gebeuren:

- ☐ de eliminatie wordt toegewezen aan de groep ;
- ☐ de eliminatie wordt gesplitst over de groep en belangen van derden.

Stel, de eliminatie wordt gesplitst:

	M	D	Groepsreserves 997621/99762	Belangen van derden 997611/997612
Eliminaties:				
☐ meerwaarde	-520 000		-520 000	
☐ afschrijvingen	-240 000	250 000	-40 000	50 000
	-760 000	250 000	-560 000	50 000

→ De meerwaarde is bij de moeder geboekt dus de eliminatie beïnvloedt alleen de groepsreserves, het geconsolideerd resultaat daalt. De correctie in afschrijving bij de moeder doet het geconsolideerd resultaat dalen, wat opnieuw de groepsreserves beïnvloedt (-240 000). De correctie in afschrijving bij de dochter doet het geconsolideerd resultaat stijgen, wat de groepsreserves beïnvloedt ($250\,000 \times 80\% = +200\,000$) en de belangen van derden ($250\,000 \times 20\% = +50\,000$).

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
99101	Aangroei groepsreserves	560 000	
997611	Toevoeging aandeel van derden in het geconsolideerd resultaat	50 000	
997622	@ Terugneming aandeel van de groep in het geconsolideerd resultaat		560 000
99131	Aangroei van belangen van derden <i>(Resultaatbestemming)</i>		50 000

Eliminatieboekingen in 20N2:

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
99101 23	Aangroei groepsreserves @ IMU <i>(eliminatie van de meerwaarde)</i>	520 000	520 000
99101 23009 99131	Aangroei groepsreserves Geboekte afschrijving op IMU: AW @ Aangroei belangen van derden <i>(eliminatie van de afschrijving van vorig BJ)</i>	40 000 10 000	50 000
23009 63020	Geboekte afschrijvingen op IMU: AW @ Afschrijvingen op IMU <i>(eliminatie van het verschil in afschrijvingen vorig BJ)</i>	10 000	10 000

Resultaatbestemmingstabel:

	M	D	Groepsreserves 997621/99762	Belangen van derden 997611/997612
--	---	---	--------------------------------	---

Eliminaties:				
□ afschrijvingen	-240 000	250 000	-40 000	50 000
	-760 000	250 000	-560 000	50 000

rek.nr	omschrijving	D	C
99101	Aangroei groepsreserves	40 000	
997611	Toevoeging aandeel van derden in het geconsolideerd resultaat	50 000	
99762	@ Aandeel van de groep in het geconsolideerd resultaat		40 000
99131	Aangroei van belangen van derden (Resultaatbestemming)		50 000

Eliminatieboekingen in 20N3:

Betreffende de correcties van vorige jaren:

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
99101	Aangroei groepsreserves	520 000	
23	@ IMU (eliminatie meerwaarde)		520 000
99101	Aangroei groepsreserves	80 000	
23009	Geboekte afschrijvingen op IMU: AW	20 000	
99131	@ Aangroei belangen van derden (eliminatie van de afschrijving van vorig BJ)		100 000

Correcties met betrekking tot het huidig BJ:

Indien M de machine niet had verkocht, was deze volledig afgeschreven. D heeft evenwel 250 000 afgeschreven, wat aanleiding geeft tot een eliminatie, een impact op de resultaatbestemming.

	M	D	Groepsreserves 997621/99762	Belangen van derden 997611/997612
Eliminaties:				
□ afschrijvingen	0	250 000	200 000	50 000
	0	250 000	200 000	50 000

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
23009	Geboekte afschrijvingen op IMU: AW	250 000	
63020	@ Afschrijvingen op MVA (eliminatie van het verschil in afschrijvingen)		250 000
997621	Toevoeging aandeel van de groep in het geconsolideerd resultaat	200 000	
997611	Toevoeging aandeel van derden in het geconsolideerd resultaat	50 000	
99101	@ Aangroei groepsreserves		200 000
99131	Aangroei belangen van derden (resultaatbestemming)		50 000

2.2.7.6.2 Eliminatie bij onderlinge verkopen van goederen die tot de voorraden behoren

De kopende onderneming heeft alle goederen al doorverkocht:

Voorbeeld 1:

M verkoopt voor 500 000 euro goederen aan haar 80%-dochteronderneming D. De kostprijs van deze goederen bedroeg voor M 400 000 euro. D heeft op 31/12/20N1 al deze goederen aan derden doorverkocht.

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
70	Omzet	500 000	
60	@ Handelsgoederen, grond –en hulpstoffen (eliminatie onderlinge verrichtingen)		500 000

De kopende onderneming heeft nog niet alle goederen doorverkocht:

M verkoopt voor 500 000 euro goederen aan haar 80% -dochteronderneming D. De kostprijs van deze goederen bedroeg voor M 400 000 euro. D heeft op 31/12/20N1 nog 50% van de goederen in voorraad.

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
70 60	Omzet @ Handelsgoederen, grond –en hulpstoffen (eliminatie onderlinge verrichtingen)	500 000	500 000

Bepaling van de intragroepswinst begrepen in de eindvoorraad:

Aanschaffingswaarde eindvoorraad bij D	250 000
Kostprijs van deze goederen bij M	- 200 000
Intragroepswinst	= 50 000

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
60940 34	Voorraadwijzigingen van HG @ HG (eliminatie intragroepswinst)	50 000	50 000

Door de eliminatie zal het geconsolideerde resultaat dalen met 50 000. Bij de resultaatbestemming zal bijgevolg 50 000 minder aan de groepsreserves toegevoegd worden.

rek.nr	omschrijving	D	C
99101 997622	Aangroei groepsreserves @ Terugneming aandeel van de groep in het geconsolideerd resultaat (resultaatbestemming)	50 000	50 000

Voorbeeld 2:

Een 80%-dochteronderneming D verkoopt voor 500 000 euro goederen aan haar moederonderneming M.

De kostprijs van de goederen bedroeg voor D 400 000 euro. M heeft op 31/12/20N1 nog 50% van de goederen in voorraad.

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
70 60	Omzet @ Handelsgoederen, grond –en hulpstoffen (eliminatie onderlinge verrichtingen)	500 000	500 000

rek.nr	omschrijving	D	C
60940 34	Voorraadwijzigingen van HG @ HG (eliminatie intragroepswinst in de eindvoorraad)	50 000	50 000

Door de eliminatie zal het geconsolideerde resultaat dalen met 50 000. Bij de resultaatbestemming zal nu 40 000 (80%) minder aan de groepsreserves toegevoegd worden en 10 000 (20%) minder aan de belangen van derden.

rek.nr	omschrijving	D	C
99101 99131 997622 997612	Aangroei groepsreserves Aangroei belangen van derden @ Terugneming aandeel van de groep in het geconsolideerd resultaat Terugneming aandeel van derden in het geconsolideerd resultaat (resultaatbestemming)	40 000 10 000	40 000 10 000

Zowel beginvoorraad als eindvoorraad bevatten intragroepsresultaten:

M heeft een deelneming van 80% in D. M verkocht voor 500 000 goederen aan D.

Op afsluitdatum 20N1 had D nog een voorraad goederen van 250 000 euro, afkomstig van M.

M had hierop een winst gerealiseerd van 50 000 euro.

Op 01/01/20N1 zaten in de voorraad van D voor 200 000 euro goederen afkomstig van M,

waarop een winst werd gerealiseerd van 40 000 euro.

De in het voorgaande jaar geëlimineerde winst moet nu in het resultaat opgenomen worden.

Elk jaar wordt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening opnieuw vertrokken van de individuele financiële staten. Doordat in het vorige BJ de voorraad in de groepsrekeningen verminderd werd met de winst, is de wijziging van de voorraden veel groter dan uit de individuele staten blijkt. De 6094 – rekening wordt in de groepsrekeningen gecorrigeerd voor die overwaardering, zodat het bedrag met de werkelijke voorraadjwijziging overeenstemt.

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
70 60	Omzet @ Handelsgoederen, grond- en hulpstoffen (eliminatie onderlinge verrichtingen)	500 000	500 000
60940 34	Voorraadjwijzigingen van handelsgoederen @ Handelgoederen (eliminatie van intragroepsresultaat in de eindvoorraad)	50 000	50 000
99101 60940	Aangroei groepsreserves @ Voorraadjwijzigingen van handelsgoederen (eliminatie intragroepsresultaat in de beginvoorraad)	40 000	40 000
99101 997622	Aangroei groepsreserves @ Terugneming aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat (resultaatbestemming)	10 000	10 000

2.2.7.6.3 Eliminatie van intragroepsdividenden

M heeft gedurende het BJ 20N1 van haar 80% -dochteronderneming D een dividend ten belope van 500 000 euro ontvangen in verband met BJ 20N0. Dat dividend is bij M in het resultaat van 20N1 opgenomen via de financiële opbrengsten, terwijl het eigenlijk een resultaat betreft dat gerealiseerd is in 20N0. Het is vorig jaar reeds in de geconsolideerde reserves opgenomen via de consolidatie van het resultaat van D. Om te vermijden dat het geconsolideerde resultaat door de resultaten uit vorige boekjaren wordt beïnvloed, wordt het intragroepsdividend weer in het eigen vermogen van de groep opgenomen.

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
75 9910	Financiële opbrengsten @ Geconsolideerde reserves (eliminatie intragroepsdividend)	500 000	500 000
9910 997622	Geconsolideerde reserves @ Terugneming aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat (resultaatbestemming)	500 000	500 000

Indien niet alle dividenden in 20N1 werden uitbetaald, zijn de eerste twee eliminatieboekingen per 31/12/20N1 dezelfde als hierboven en zal daarenboven ook nog een eliminatie moeten gebeuren van de onderlinge vorderingen en schulden.

rek.nr	omschrijving	D	C
47 41	Schulden uit bestemming van het resultaat @ Overige vorderingen (eliminatie onderlinge vordering en schuld)	500 000	500 000

Indien de genietende dividenden nog niet boekte, zal het volgende geboekt worden:

rek.nr	omschrijving	D	C
41 75	Overige vorderingen @ Financiële opbrengsten (eliminatie te ontvangen dividend)	500 000	500 000
47 41	Schulden uit bestemming van het resultaat @ Overige vorderingen (eliminatie onderlinge vordering en schuld)	500 000	500 000

2.2.7.6.5 Eliminatie van waardeverminderingen op deelnemingen

M heeft op 01/01/20N1 een 80% -deelneming in D verworven voor een aanschaffingswaarde van 130 000 euro. M heeft tijdens het BJ een waardevermindering op haar deelneming in D geboekt.

Consolidatieverschillen worden over 5 jaar afgeschreven en er wordt geen rekening gehouden met latente belastingen.

Balans M:

Actief		Passief	
IMVA	10 000	Kapitaal	170 000
MVA	400 000	Reserves	150 000
FVA	130 000	Resultaat BJ	50 000
Waardervermindering deelneming D	-130 000	Voorzieningen	40 000
VLA	150 000	Schulden	170 000
Overlopende rekeningen	20 000		
	580 000		580 000

Balans D:

Actief		Passief	
IMVA	10 000	Kapitaal	100 000
MVA	150 000	Reserves	50 000
VLA	176 000	Resultaat BJ	-150 000
		Voorzieningen	16 000
		Schulden	320 000
	336 000		336 000

Berekening van het consolidatieverschil:

Aanschaffingsprijs		130 000
Eigen vermogen:	15 000	
□ kapitaal	100 000	
□ reserves	50 000	
□ overdracht winst		
□ preacquisitiewinst		
Aandeel van de moeder in het eigen vermogen		120 000
Eerste consolidatieverschil		10 000

Onderwaardering activa		
Overwaardering passiva		
Overwaardering activa		
Onderwaardering passiva		
Aandeel van de moeder		
Tweede consolidatieverschil		10 000

Belangen van derden		30 000
---------------------	--	--------

Consolidatiejournaal op 31/12/20N1:

rek.nr	omschrijving	D	C
10	Kapitaal	100 000	
13D	Reserves dochteronderneming	50 000	
99200	Positieve consolidatieverschillen	10 000	
28	@ FVA		130 000
9913	Belangen van derden (compensatie deelneming)		30 000
9960	Afschrijvingen op positieve consolidatieverschillen	2000	
99201	@ Geboekte afschrijvingen op consolidatieverschillen (afschrijving consolidatieverschillen)		2000
28090	Deelnemingen in verbonden ondernemingen: geboekte waardevermindering	130 000	
66100	@Waardeverminderingen op FVA: toevoeging (eliminatie waardevermindering FVA)		130 000
9962	Uitzonderlijke afschrijvingen op positieve consolidatieverschillen	8000	
99201	@ Geboekte afschrijvingen op consolidatieverschillen (afschrijving consolidatieverschil)		8000

Winstbestemmingstabel:

Enkelvoudige resultaatbestemming			Geconsolideerde resultaatbestemming	
	M	D	Groepsreserves 997621/99762	Belangen van derden 997611/997612
Te bestemmen resultaat:	50 000	-150 000		
□ reserves	50 000		50 000	
□ over te dragen verlies		-150 000	-120 000	-30 000
Eliminaties:				
□ afschrijving				
□ consolidatieverschillen	-10 000		-10 000	
□ waardevermindering				
□ FVA	130 000		130 000	
			50 000	-30 000

Consolidatie resultaatbestemming:

rek.nr	omschrijving	D	C
99131	Aangroei belangen van derden	30 000	
99762	Aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat	50 000	
997612	@ Terugneming aandeel van derden in het geconsolideerde resultaat		30 000
99101	Aangroei groepsreserves (geconsolideerde resultaatbestemming)		50 000

2.2.7.6.6 Uitgestelde belastingen en belastinglatenties

Voorbeeld 1:

Een machine werd bij een 90% -dochteronderneming aangekocht voor 100 000 euro. De levensduur werd geschat op 5 jaar. De onderneming schrijft de machine degressief af. Voor consolidatiedoeleinden wordt de machine evenwel lineair afgeschreven. De belastingvoet bedraagt 33%.

Vershil in afschrijvingen:

Jaar	Afschrijving in de enkelvoudige jaarrekening	Afschrijving bij consolidatie	Vershil in afschrijving
1	40 000	20 000	20 000
2	24 000	20 000	4000
3	20 000	20 000	0
4	16 000	20 000	-4000
5	0	20 000	-20 000

	100 000	100 000	0
--	---------	---------	---

Boeking in 20N1:

rek.nr	omschrijving	D	C
23009 63020	Geboekte afschrijvingen op IMU: AW @ Afschrijving op MVA (correctie afschrijving in 20N1)	20 000	20 000
997611 997621 99131 99101	Toevoeging aandeel van derden in het geconsolideerde resultaat Toevoeging aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat @ Aangroei belangen van derden Aangroei groepsreserves (geconsolideerde resultaatbestemming)	2000 18 000	2000 18 000
68000 168	Overboeking naar de uitgestelde belastingen en belastinglatenties @ Uitgestelde belastingen en belastinglatenties (boeking voorziening latente belastingen)	6600	6600
99101 99131 997622 997612	Aangroei groepsreserves Aangroei belangen van derden @ Terugneming aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat Terugneming aandeel van derden in het geconsolideerde resultaat (geconsolideerde resultaatbestemming)	5940 660	5940 660

Boeking in 20N2:

rek.nr	omschrijving	D	C
23009 99101 99131	Geboekte afschrijvingen op IMU: AW @ Aangroei groepsreserves Aangroei belangen van derden (correctie voor 20N1)	20 000	18 000 2000
23009 63020	Geboekte afschrijvingen op IMU: AW @ Afschrijvingen op MVA (correctie op afschrijving voor 20N2)	4000	4000
997611 997621 99131 99101	Toevoeging aandeel van derden in het geconsolideerde resultaat Toevoeging aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat @ Aangroei belangen van derden Aangroei groepsreserves (geconsolideerde resultaatbestemming)	400 3600	400 3600
99101 99131 168	Aangroei groepsreserves Aangroei belangen van derden @ Uitgestelde belastingen en belastinglatenties (boeking voorziening voor latente belastingen voor 20N2)	5940 660	6600
68000 168	Overboeking naar de uitgestelde belastingen en belastinglatenties @ Uitgestelde belastingen en belastinglatenties (boeking voorziening voor latente belastingen voor 20N2)	1320	1320

rek.nr	omschrijving	D	C
99101 99131 997622 997612	Aangroei groepsreserves Aangroei belangen van derden @ Terugneming aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat Terugneming aandeel van derden in het geconsolideerde resultaat (geconsolideerde resultaatbestemming)	1188 132	1188 132

Voorbeeld 2:

D1 en D2 zijn allebei 100% -dochtervennootschappen van M.

D1 heeft als gevolg van de toepassing van een degressieve afschrijvingsmethode 50 000 euro vlugger afgeschreven.

Volgens de geconsolideerde waarderingsmethoden wordt voor alle vorderingen die meer dan 1 jaar vervallen zijn een 100% -waardevermindering aangelegd. Dat is niet gebeurd voor een vordering van D2 ten bedrage van 40 000 euro. De belastingvoet bedraagt 33%.

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
23009 63020	Geboekte afschrijvingen op IMU: AW @ Afschrijvingen op MVA (eliminatie te veel geboekte afschrijvingen)	50 000	50 000
498 168	Wachtrekeningen belastinglatenties @ Uitgestelde belastingen en belastinglatenties (positieve belastinglatentie op winst ingevolge eliminatie te veel geboekte afschrijvingen)	16 500	16 500
63400 40900	Waardeverminderingen op handelsvorderingen < 1 jaar: toevoegingen @ Handelsvorderingen: geboekte waardeverminderingen (waardevermindering op vorderingen)	40 000	40 000
168 498	Uitgestelde belastingen en belastinglatenties @ Wachtrekeningen belastinglatenties (actieve belastinglatentie op geboekte waardeverminderingen)	13 200	13 200
68000 498	Overboeking naar de uitgestelde belastingen en belastinglatenties @ Wachtrekeningen belastinglatenties (overboeking naar resultaat van per saldo passieve belastinglatentie)	3300	3300
997621 99101	Toevoeging aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat @ Aangroei groepsreserves (geconsolideerde resultaatbestemming)	6700	6700

Winstbestemmingstabel:

Enkelvoudige resultaatbestemming			Geconsolideerde resultaatbestemming
	M	D	Groepsreserves 997621/99762
Eliminaties:			
□ afschrijvingen	50 000		50 000
□ belastinglatenties	-16 500		-16 500
□ waardevermindering handelsvorderingen	-40 000		-40 000
□ belastinglatenties	13 200		13 200
			6700

Voorbeeld 3:

D is een 90% -dochteronderneming van M. In de loop van 20N1 verkoopt M een machine die reeds voor 80% is afgeschreven aan D voor 500 000 euro. M had de machine voor 750 000 euro aangekocht en schreef ze op 10 jaar af. D schrijft de machine op 4 jaar af. De belastingvoet is 33%.

Bepaling boekwaarde machine op moment van verkoop:

Aanschaffingswaarde	750 000
Afschrijvingen 60%	- 600 000
Boekwaarde	= 150 000

Bepaling van het resultaat op de verkoop:

Aanschaffingswaarde	500 000
---------------------	---------

Afschrijvingen 60% - 150 000
Boekwaarde = 350 000

Afschrijving door D: $500\,000/4 = 125\,000$
Afschrijving door M: $750\,000/10 = 75\,000$

Door de eliminatie van de intragroepswinst ontstaat er een actieve belastinglatentie of een uitgestelde belastingvordering, aangezien de onderneming die de intragroepswinst gerealiseerd heeft op deze winst al belastingen betaald heeft.

Door de eliminatie van het verschil in afschrijvingen ontstaat er een passieve belastinglatentie.

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
76 23	Meerwaarde op de realisatie van vaste activa @ IMU (eliminatie van de meerwaarde)	350 000	350 000
23009 63020	Geboekte afschrijvingen op IMU: AW @ Afschrijvingen op MVA (eliminatie van het verschil in afschrijvingen)	50 000	50 000
168 498	Uitgestelde belastingen en belastinglatenties @ Wachtrekeningen belastinglatenties (actieve belastinglatentie op meerwaarde)	115 500	115 500
498 168	Wachtrekeningen belastinglatenties @ Uitgestelde belastingen op belastinglatenties (passieve belastinglatentie op afschrijving)	16 500	16 500
498 168	Wachtrekeningen belastinglatenties @ Uitgestelde belastingen en belastinglatenties (boekingsaldo actieve belastinglatentie)	99 000	99 000
99101 997611 99131 997622	Aangroei groepsreserves Toevoeging aandeel van derden in het geconsolideerde resultaat @ Aangroei belangen van derden Terugneming aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat (geconsolideerde resultaatbestemming)	312 500 12 500	12 500 312 500

Winstbestemmingstabel:

Enkelvoudige resultaatbestemming			Geconsolideerde resultaatbestemming	
	M	D	Groepsreserves 997621/99762	Belangen van derden 997611/997612
Eliminaties:				
□ meerwaarde	-350 000	0	-350 000	
□ afschrijvingen	-75 000	125 000	37 500	12 500
			-312 500	12 500

Voorbeeld 4:

M heeft op 10/06/20N1 een 80% -deelneming verworven in onderneming D en betaalde hiervoor 200 000 euro. D maakte in de periode 01/01/20N1 tot 15/06/20N1 een winst van 5000 euro.

Op overnamedatum is de reële waarde van het gebouw in D 10 000 euro hoger dan de geboekte waarde. De resterende levensduur van het gebouw is 10 jaar. Het resultaat van beide onderneming wordt op het einde van het BJ 20N1 integraal toegevoegd aan de reserves. Consolidatieverschillen worden in 5 jaar afgeschreven. De belastingvoet bedraagt 33%.

Op 31/12/20N1 is dit de situatie:

Balans M:

Actief		Passief	
IMVA	10 000	Kapitaal	500 000
MVA	500 000	Reserves	400 000
FVA	200 000	Overdracht winst vorig BJ	15 000
VLA	300 000	Overdracht winst huidig BJ	10 000
Overlopende rekeningen	5000	Voorzieningen	5000
		Schulden	84 000
		Overlopende rekeningen	1000
1 015 000		1 015 000	

Balans D:

Actief		Passief	
IMVA	1000	Kapitaal	150 000
MVA	200 000	Reserves	50 000
VLA	150 000	Overdracht winst vorig BJ	10 000
Overlopende rekeningen	1000	Overdracht winst huidig BJ	8000
		Voorzieningen	10 000
		Schulden	122 000
		Overlopende rekeningen	2000
352 000		352 000	

Resultatenrekening M:

Debet		Credit	
Bedrijfskosten	330 000	Bedrijfsopbrengsten	370 000
Financiële kosten	30 000	Financiële opbrengsten	5000
Uitzonderlijke kosten	5000		
Winst	10 000		
375 000		375 000	

Resultatenrekening D:

Debet		Credit	
Bedrijfskosten	150 000	Bedrijfsopbrengsten	165 000
Financiële kosten	10 000	Financiële opbrengsten	2000
Uitzonderlijke kosten	10 000	Uitzonderlijke opbrengsten	11 000
Winst	8000		
178 000		178 000	

Berekening van het consolidatieverschil:

Aanschaffingsprijs		200 000
Eigen vermogen:	215 000	
□ kapitaal	150 000	
□ reserves	50 000	
□ overdracht winst	10 000	
□ preacquisitiewinst	5000	
Aandeel van de moeder in het eigen vermogen (80% van 215 000 =)		172 000
Eerste consolidatieverschil		28 000

Onderwaardering activa	10 000	
Latente belastingen	-3300	
Aandeel van de moeder (80% van 6700 =)		5360
Tweede consolidatieverschil		22 640

Belangen van derden (20% van 215 000 + 6700 =)		44 340
--	--	--------

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
--------	--------------	---	---

10	Kapitaal	150 000	
13D	Reserves dochteronderneming	50 000	
142	Overgedragen winst	10 000	
99103	Preacquisitiewinst	5000	
22	Terreinen en gebouwen	10 000	
99200	Positieve consolidatieverschillen	22 640	
28000	@ Deelnemingen in verbonden ondernemingen: AW		200 000
9913	Belangen van derden		44 340
168	Uitgestelde belastingen en belastinglatenties (compensatie deelneming)		3300
9961	Afschrijvingen op positieve consolidatieverschillen	4528	
99201	@ Geboekte afschrijvingen op consolidatieverschillen (afschrijving consolidatieverschil)		4528
63020	Afschrijvingen op MVA	1000	
22189	@ Geboekte afschrijvingen op gebouwen: meerwaarde (afschrijving latente meerwaarde op MVA)		1000
168	Uitgestelde belastingen en belastinglatenties	330	
78000	@ Onttrekkingen aan de uitgestelde belastingen (uitgestelde belasting op afschrijving latente meerwaarde op MVA)		330
13M	Reserves moederonderneming	400 000	
142	Overgedragen winst	15 000	
99100	@ Reserves consoliderende onderneming voor eerste consolidatie (toewijzing reserves/overgedragen resultaat moeder aan groep)		415 000
142	Overgedragen winst	18 000	
69300	@ Over te dragen resultaat (terugboeking van het te bestemmen resultaat)		18 000
997621	Toevoeging aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat	11 336	
997611	Toevoeging aandeel van derden in het geconsolideerde resultaat	1466	
99101	@ Aangroei groepsreserves		11 336
99131	Aangroei belangen van derden (geconsolideerde resultaatbestemming)		1466
99101	Aangroei groepsreserves	4000	
99131	Aangroei belangen van derden	1000	
99103	@ Preacquisitiewinst (eliminatie van de preacquisitiewinst)		5000

Winstbestemmingstabel:

Enkelvoudige resultaatbestemming			Geconsolideerde resultaatbestemming	
	M	D	Groepsreserves 997621/99762	Belangen van derden 997611/997612
Te bestemmen resultaat:	10 000	8000		
□ reserves	10 000	8000	16 400	1600
Eliminaties:				
□ afschrijving consolidatieverschil	-4528		-4528	
□ afschrijving gebouw		-1000	-800	-200
□ latente belastingen		330	264	66

			11 336	1466
Eliminatie preacquisitiewinst		-5000	-4000	-1000
			7336	466

2. Consolidatietechnieken: Proportionele of evenredige consolidatie

2.3.3 Eliminaties

Voorbeeld 1:

M1 heeft in de loop van het BJ samen met M2 een gemeenschappelijke dochteronderneming D opgericht. Het aandeel van M1 in het kapitaal van D bedraagt 50%. De balansen van M1 en D op het einde van het boekjaar:

Balans M1:

Actief		Passief	
MVA	400 000	Kapitaal	200 000
FVA: deelneming D	200 000	Reserves	150 000
FVA: vordering D	10 000	Resultaat	80 000
VLA	80 000	Schulden > 1 jaar	150 000
		Schulden < 1 jaar	110 000
	690 000		690 000

Balans D:

Actief		Passief	
MVA	400 000	Kapitaal	400 000
VLA	240 000	Resultaat	100 000
		Schulden aan M1 en M2	20 000
		Schulden < 1 jaar	120 000
	640 000		640 000

Eerste werkwijze

Optellen van de balansen en resultatenrekeningen. Vervolgens elimineren van het aandeel van derden uit de groepsrekeningen.

Consolidatiejournaal op 31/12/20N1:

rek.nr	omschrijving	D	C
10 28	Kapitaal @ FVA (eliminatie deelneming D, geen consolidatieverschil)	200 000	200 000
10 14 48 48	Kapitaal Overgedragen winst (of verlies) Schulden aan M1 Schulden	200 000 50 000 10 000 60 000	
2 4	@ MVA VLA (eliminatie evenredig aandeel van derden in de activa en passiva van D)		200 000 120 000

rek.nr	omschrijving	D	C
48 28	Schulden M1 @ Vorderingen D (eliminatie onderlinge verrichtingen)	10 000	10 000

Horizontaal consolidatieblad balans N1:

	M1	D	Eliminatie –en integratieboekingen		Geconsolideerd
			D	C	
Activa:					
□ MVA	400 000	400 000		200 000	600 000
□ FVA: deelneming D	200 000			200 000	
□ FVA: vordering D	10 000			10 000	

□ VLA	80 000	240 000		120 000	200 000
Totaal	690 000	640 000		530 000	800 000
Passiva:					
□ Kapitaal	200 000	400 000	400 000		200 000
□ Reserves	150 000				150 000
□ Resultaat	80 000	100 000	50 000		130 000
□ Schulden > 1 jaar	150 000				150 000
□ Schulden aan M1, M2		20 000	20 000		
□ Schulden < 1 jaar	110 000	120 000	60 000		170 000
Totaal	690 000	640 000	530 000		800 000

Tweede werkwijze

Optellen van het aandeel in activa, passiva en de resultatenrekening dat tot de groep behoort. Deze methode wordt het meest gevolgd.

Consolidatiejournaal op 31/12/20N1:

rek.nr	omschrijving	D	C
2	MVA	200 000	
4	VLA	120 000	
10	@ Kapitaal		200 000
14	Overgedragen winst (of verlies)		50 000
48	Schulden aan M1		10 000
48	Schulden (integratie van het aandeel van D in de groep)		60 000
10	Kapitaal	200 000	
28	@ FVA (eliminatie deelneming D, geen consolidatieverschil)		200 000
48	Schulden M1	10 000	
28	@ Vorderingen D (eliminatie van onderlinge verrichtingen)		10 000

Horizontaal consolidatiebalans N1:

	M1	Eliminatie –en integratieboekingen		Geconsolideerd
		D	C	
Activa:				
□ MVA	400 000	200 000		600 000
□ FVA: deelneming D	200 000		200 000	
□ FVA: vordering D	10 000	120 000	10 000	120 000
□ VLA	80 000			80 000
Totaal	690 000	320 000	210 000	800 000

	M1	Eliminatie –en integratieboekingen		Geconsolideerd
		D	C	
Passiva:				
□ Kapitaal	200 000	200 000	200 000	200 000
□ Reserves	150 000			150 000
□ Resultaat	80 000		50 000	130 000
□ Schulden > 1 jaar	150 000			150 000
□ Schulden aan M1, M2		10 000	10 000	
□ Schulden < 1 jaar	110 000		60 000	170 000
Totaal	690 000	210 000	320 000	800 000

Voorbeeld 2:

Op 20/04/20N1 besliste M1 om samen met M2 en M3 een participatie te nemen in D in een verhouding van respectievelijk 50, 20 en 25%. M1 betaalde hiervoor 180 000 euro. M1, M2 en M3 zijn overeengekomen dat beslissingen omtrent de

oriëntatie van het beleid van D niet zonder hun gemeenschappelijke instemming genomen kunnen worden. D is bijgevolg een gemeenschappelijke dochteronderneming van M1, M2 en M3. De winst van onderneming D bedroeg op het moment van overname 20 000 euro. In de voorraden van D is 160 000 euro begrepen afkomstig van M1, M2 en M3 voor respectievelijk 40, 30 en 30%. Het winststopslagpercentage bedraagt 20%. De schuld van D bedraagt 50 000 euro: 20 000 aan M1, 15 000 aan M2 en 15 000 aan M3.

Balans M1:

Actief		Passief	
MVA	200 000	Kapitaal	310 000
FVA: deelneming D	180 000	Reserves	100 000
FVA: vordering D	20 000	Resultaat	70 000
Voorraden	120 000	Schulden > 1 jaar	150 000
Vorderingen < 1 jaar	60 000	Schulden < 1 jaar	80 000
VLA	130 000		
	710 000		710 000

Balans D:

Actief		Passief	
MVA	200 000	Kapitaal	310 000
Voorraden	250 000	Resultaat huidig BJ	100 000
Vorderingen < 1 jaar	200 000	Schulden > 1 jaar	100 000
Liquide middelen	10 000	Schulden aan M1, M2 en M3	50 000
		Schulden < 1 jaar	100 000
	660 000		660 000

Resultatenrekening M1:

Debet		Credit	
Bedrijfskosten	220 000	Bedrijfsopbrengsten	300 000
Financiële kosten	40 000	Financiële opbrengsten	10 000
Winst	70 000	Uitzonderlijke opbrengsten	20 000
	330 000		330 000

Resultatenrekening D:

Debet		Credit	
Bedrijfskosten	200 000	Bedrijfsopbrengsten	310 000
Financiële kosten	40 000	Uitzonderlijke opbrengsten	30 000
Winst	100 000		
	340 000		340 000

In de enkelvoudig jaarrekeningen gebeurt de resultaatbestemming als volgt:

- ☐ het resultaat van M1 wordt voor 100% gereserveerd ;
- ☐ het resultaat van D wordt voor 50% uitgekeerd en voor 50% gereserveerd.

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
2	MVA	100 000	
3	Voorraden	125 000	
40	Handelsvorderingen	100 000	
55	KI	5000	
10	@ Kapitaal		155 000
14	Overgedragen winst (of verlies)		50 000
17	Schulden > 1 jaar		50 000
4	Schulden aan M1, M2, M3		25 000
471	Schulden < 1 jaar (integratie van activa en passiva van D in de groep)		50 000
6	Bedrijfskosten	100 000	
65	Financiële kosten	20 000	

69	Winst van het boekjaar	50 000	
7	@ Bedrijfsopbrengsten		155 000
76	Uitzonderlijke opbrengsten (integratie van resultatenrekening van D in de groep)		15 000

Berekening van het consolidatieverschil:

Aanschaffingsprijs			180 000
Eigen vermogen:		330 000	
□ kapitaal		310 000	
□ reserves			
□ overdracht winst			
□ preacquisitiewinst		20 000	
Aandeel van de moeder in het eigen vermogen (50% van 330 000 =)			165 000
Eerste consolidatieverschil			15 000
Tweede consolidatieverschil			15 000

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
10	Kapitaal	155 000	
99103	Preacquisitiewinst	10 000	
99200	Positieve consolidatieverschillen	15 000	
28	@ FVA (eliminatie van de deelneming M1 in D)		180 000
9961	Afschrijvingen op positieve consolidatieverschillen	3000	
99201	@ Geboekte afschrijvingen op consolidatieverschillen (afschrijving consolidatieverschil)		3000

Eliminatie van de onderlinge vorderingen en schulden:

	Volgens schuld	Volgens aandeel M
M1	20 000	25 000
M2	15 000	12 500
M3	15 000	12 500

De eliminatie is beperkt tot maximaal het belangenpercentage.

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
4	Schulden	20 000	
41	@ Vordering op D (eliminatie van onderlinge vorderingen en schulden)		20 000

Eliminatie van de intragroepswinst begrepen in de voorraden:

	Bevoorradsingspercentage	Deelnemingspercentage
M1	40%	50%
M2	30%	25%
M3	30%	25%

M1: bevoorradsingspercentage < belastingpercentage → niet-gerealiseerde winst van groep M1 wordt geëlimineerd.
Niet-gerealiseerde winst = voorraad D x bevoorradsingspercentage x winstopslag = 250 000 x 40% x 20/120 = 16 666,67.

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
609	Voorraadwijzigingen	16 666,67	
3	@ Voorraden (eliminatie niet-gerealiseerde winst begrepen in de voorraad)		16 666,67

Resultaatbestemming in de consolidatie van M1:

Wat betreft D moet 50% van het resultaat dat in de consolidatie M1 opgenomen werd, toegewezen worden.

Winstbestemmingstabel:

	M	D	Groepsreserves 997621/99762	Vergoeding van het kapitaal 694
Winst:	70 000	50 000		
□ dividend	35 000	25 000	25 000	35 000
□ reserves	35 000	25 000	60 000	
Eliminaties:				
□ afschrijving	-3000		-3000	
□ voorraadwijziging	-16 666,67		-16 666,67	
			65 333,33	35 000
Eliminatie preacquisitiewinst		-10 000	-10 000	
			55 333,33	35 000

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
997621 694 99101 471	Toevoeging aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat Vergoeding van het kapitaal @ Aangroei groepsreserves Diverse schulden (geconsolideerde resultaatverwerking)	65 333,33 35 000	65 333,33 35 000
99101 99103	Aangroei groepsreserves @ Preacquisitiewinst (correctie preacquisitiewinst)	10 000	10 000

Eliminaties bij consolidatie door M2:

rek.nr	omschrijving	D	C
4 41	Schulden @ Vordering op D (eliminatie van onderlinge vordering en schulden)	12 500	12 500
609 3	Voorraadwijzigingen @ Voorraden (eliminatie niet-gerealiseerde winst begrepen in de voorraad)	10 416,67	10 416,67

M2: bevoorradingspercentage > belangenpercentage → eliminatie wordt beperkt tot belangenpercentage.

Te elimineren winst: voorraad D x deelnemingspercentage x winstopslag = 250 000 x 25% x 20/120 = 10 416,67.

2. Consolidatietechnieken: Vermogensmutatiemethode

2.4 Voorbeelden

Voorbeeld 1:

M is een moederonderneming met verschillende dochterondernemingen. Op 01/01/20N1 participeert M voor 30% bij de oprichting van D. M onderschrijft een kapitaal van 1 500 000 euro. D rapporteert een resultaat van 400 000 euro.

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
99211 28200	Deelnemingen in ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is @ Deelnemingen in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat: AW (overboeking participatie naar rubriek FVA waarop vermogensmutatie toegepast is)	1 500 000	1 500 000
99211 99751	Deelnemingen in ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is	120 000	120 000

99762 99101	@ Aandeel in de winst van ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is (opname resultaat van onderneming waarop vermogensmutatie toegepast is) Aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat @ Aangroei groepsreserves (geconsolideerde resultaatbestemming)	120 000	120 000
----------------	--	---------	---------

Voorbeeld 2:

M is een moederonderneming met verschillende dochterondernemingen. Op 01/04/20N1 participeert M voor 40% in A. M betaalt hiervoor 2 500 000 euro. Op 01/01/20N1 heeft A een boekhoudkundig eigen vermogen van 4 500 000 euro. Op datum van verwerving is het tussentijdse resultaat van A voor de periode 01/01 – 01/04 gelijk aan 200 000 euro. De gebouwen van A zijn op het ogenblik van de verwerving 1 000 000 euro meer waard dan de historische waarde die in de boekhouding opgenomen is. Het resultaat van het volledige boekjaar bedraagt 1 000 000 euro. De belastingvoet is 33%.

Berekening consolidatieverschil:

Aanschaffingsprijs		2 500 000
Eigen vermogen:	5 370 000	
□ begin BJ	4 500 000	
□ preacquisitiewinst	200 000	
□ herwaardering gebouwen	1 000 000	
□ latente belastingen	-330 000	
Aandeel van de moeder in het eigen vermogen (40% van 5 370 000 =)		2 148 000
Consolidatieverschil		352 000

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
99211 99202 28200	Deelnemingen in ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is Positieve consolidatieverschillen na vermogensmutatie @ Deelnemingen in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat: AW (overboeking participatie naar rubriek FVA waarop vermogensmutatie toegepast is)	2 148 000 352 000	2 500 000
99211 99751	Deelnemingen in ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is @ Aandeel in de winst van ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is (opname resultaat van onderneming waarop vermogensmutatie toegepast is)	320 000	320 000
9961 99201	Afschrijvingen op positieve consolidatieverschillen @ Geboekte afschrijvingen op consolidatieverschillen (afschrijving op consolidatieverschil)	70 400	70 400
99762 99101	Aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat @ Aangroei groepsreserves (geconsolideerde resultaatbestemming)	249 600	249 600

Voorbeeld 3:

M is een moederonderneming met verschillende dochterondernemingen. Op 01/01/20N1 participeert M voor 40% in onderneming A. M betaalt hiervoor 2 100 000 euro. Het eigen vermogen van A bedraagt op het ogenblik van verwerving 6 000 000 euro. Het resultaat van A voor BJ 1 bedraagt 600 000 euro. Voorgestelde resultaatsbestemming:

- toevoeging aan reserves: 400 000 euro ;
- uit te keren als dividend: 200 000 euro.

Het resultaat van A voor BJ 2 bedraagt 800 000 euro. Voorgestelde resultaatsbestemming:

- toevoeging aan de reserves: 400 000 euro ;
- uit te keren als dividend: 400 000 euro.

Tijdens BJ 2 heeft M van A met betrekking tot BJ 1 een dividend van 80 000 euro ontvangen.

Consolidatieverschil:

Aanschaffingsprijs		2 100 000
Eigen vermogen	6 000 000	
Aandeel van de moeder in het eigen vermogen (40% van 6 000 000 =)		2 400 000
Consolidatieverschil		- 300 000

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
99211 28200	Deelnemingen in ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is	2 400 000	2 100 000
99111	@ Deelnemingen in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat: AW		300 000
99211 9910	Negatieve consolidatieverschillen na vermogensmutatie (overboeking participatie naar rubriek FVA waarop vermogensmutatie toegepast is)	160 000	160 000
75000 9910	Deelnemingen in ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is	80 000	80 000
99211 99751	@ Geconsolideerde reserves (aandeel M in aangroei eigen vermogen van A exclusief uitgekeerd dividend m.b.t. 20N1)	320 000	320 000
99211 99751	Opbrengsten uit FVA @ Geconsolideerde reserves (eliminatie door M ontvangen dividend van A m.b.t. 20N1)	320 000	320 000
99762 99101	Deelnemingen in ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is	320 000	320 000
	@ Aandeel in de winst van ondernemingen waarop de vermogensmutatiemethode is toegepast (opname resultaat 20N2 van A waarop vermogensmutatie toegepast is)		
	Aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat @ Aangroei groepsreserves (geconsolideerde resultaatbestemming)		

2.4.5 De boekhoudkundige verwerking van mutaties binnen het eigen vermogen van een geassocieerde onderneming

M is een moederonderneming met verschillende dochterondernemingen. Op 01/11/20N1 participeert M voor 40% in A. M betaalt hiervoor 600 euro. Het eigen vermogen van A bedraagt op het ogenblik van verwerving 1 000 euro. In de periode 01/09 – 31/12 heeft A een winst van 300 euro gerealiseerd. Consolidatieverschillen worden over 5 jaar afgeschreven.

Berekening consolidatieverschil:

Aanschaffingsprijs		600
Eigen vermogen:	1000	
□ totaal herwerkt eigen vermogen	1000	
Aandeel van de moeder in het eigen vermogen (40% van 1000 =)		400
Consolidatieverschil		200

rek.nr	omschrijving	D	C
99211 99202 28200	Deelnemingen in ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is	400 200	600
99211 99751	Positieve consolidatieverschillen na vermogensmutatie @ Deelnemingen in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat: AW (overboeking participatie naar rubriek FVA waarop vermogensmutatie toegepast is)	120	120
9961	Deelnemingen in ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is @ Aandeel in de winst van ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is (opname resultaat van onderneming waarop vermogensmutatie toegepast is)	40	

99201	Afschrijvingen op positieve consolidatieverschillen		40
99762	@ Geboekte afschrijvingen op consolidatieverschillen	80	
99101	(afschrijving op consolidatieverschil)		80
	Aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat		
	@ Aangroei groepsreserves		
	(geconsolideerde resultaatbestemming)		

Op 31/12/20N3, staat er op de activapost 'Ondernemingen waarop de vermogensmutatiemethode toegepast is' een bedrag van 940 euro nadat de resultaten van A voor N2 en N3 ten belope van 40% werden toegevoegd. Ook de consolidatieverschillen werden verder afgeschreven.

In 20N4 boekt onderneming A in haar enkelvoudige jaarrekening een herwaarderingsmeerwaarde op een gebouw van 400 euro. Het resultaat van 20N4 bedraagt 250 euro. Een aangroei van het eigen vermogen door het uitdrukken van een herwaarderingsmeerwaarde zal anders verwerkt worden dan een aangroei door het resultaat van de periode.

Consolidatiejournaal 31/12/20N4:

rek.nr	omschrijving	D	C
99211	Deelnemingen in ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is	100	
99751	@ Aandeel in de winst van ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is		100
	(opname resultaat van onderneming waarop vermogensmutatie toegepast is)		
9961		40	
99201	Afschrijvingen op positieve consolidatieverschillen		40
	@ Geboekte afschrijvingen op consolidatieverschillen		
	(afschrijving op consolidatieverschil)		
99762		60	
99101	Aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat		60
	@ Aangroei groepsreserves		
	(geconsolideerde resultaatbestemming)		
99211		160	
99101	Deelnemingen in ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is		160
	@ Aangroei groepsreserves		
	(toevoeging herwaarderingsmeerwaarde aan de geconsolideerde reserves)		

2. Consolidatietechnieken: Consortium

4. Wijzigingen in de consolidatiekring: step acquisitions

4.1.1 Verhoging van belang in een geassocieerde onderneming die na transactie een geassocieerde onderneming blijft

Initiële verwerving in 20N1:

- ☐ begin 20N1: M heeft een 20%-deelneming met invloed van betekenis verworven in A ;
- ☐ kostprijs: 60 000 euro ;
- ☐ boekhoudkundig eigen vermogen van deelneming op datum van verwerving: 200 000 euro ;
- ☐ A bezit een gebouw dat op datum van verwerving 120 000 meer waard is dan de boekhoudkundige waarde ;
- ☐ de belastingvoet bedraagt 33,33%.

In de loop van 20N1: 40 000 euro winst gerealiseerd, niets uitgekeerd.

Bijkomende verwerving in 20N2:

- ☐ begin 20N2: M verwerft een bijkomende deelneming van 10% tegen betaling van 50 000 euro ;
- ☐ boekhoudkundig eigen vermogen van deelneming op datum van verwerving: 290 000 euro ;
- ☐ gebouw is inmiddels 150 000 meer waard dan de boekhoudkundige waarde ;
- ☐ belastingvoet blijft 33,33%.

In de loop van 20N2: 35 000 euro winst gerealiseerd, niets uitgekeerd.

Consolidatie 31/12/**20N1**:

Bepaling consolidatieverschil:

Aanschaffingsprijs		60 000
Eigen vermogen A op datum van verwerving	200 000	
Herwaardering gebouw	120 000	
Belastinglatenties (uitgestelde belastingsschuld)	-40 000	
Aandeel van M (20% x 280 000 =)		-56 000
Consolidatieverschil		4000

Consolidatiejournaal 31/12/20N1:

rek.nr	omschrijving	D	C
99211	Deelnemingen in ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is	56 000	
99202		4000	
28200	Positieve consolidatieverschillen na vermogensmutatie @ Deelnemingen in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat: AW (verwerking initiële verwerving)		60 000
9961		800	
99201	Afschrijvingen op positieve consolidatieverschillen @ Geboekte afschrijvingen op consolidatieverschillen (afschrijving op consolidatieverschil over 5 jaar)		800
99101		800	
99762	Aangroei groepsreserves @ Aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat (impact afschrijving consolidatieverschil op geconsolideerd resultaat)		800
99211		8000	
28200			8000
99762	Deelnemingen in ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is @ Aandeel in de winst van ondernemingen waarop de vermogensmutatiemethode is toegepast (aanpassing boekwaarde FVA m.b.t. resultaat A)	8000	
99101			8000
	Aandeel van de groep in het geconsolideerd resultaat @ Aangroei groepsreserves (resultaatverwerking)		

→ De boekwaarde van de deelneming werd aangepast voor het aandeel van de groep in het resultaat van het BJ (20% x 40 000 = 8000). Tevens groeien de groepsreserves aan met 8000 euro.

Consolidatie 31/12/**20N2**:

Consolidatieverschil:

Aanschaffingsprijs		50 000
Eigen vermogen A op datum van verwerving	290 000	
Herwaardering gebouw	150 000	
Belastinglatenties (uitgestelde belastingsschuld)	-50 000	
Aandeel van M (10% x 390 000 =)		-39 000
Consolidatieverschil		11 000

Consolidatiejournaal 31/12/20N2:

rek.nr	omschrijving	D	C
--------	--------------	---	---

99211	Deelnemingen in ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is	39 000	
99202		11 000	
28200	Positieve consolidatieverschillen na vermogensmutatie @ Deelnemingen in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat: AW (verwerking bijkomende verwerving)		50 000
9961		2200	
99201	Afschrijvingen op positieve consolidatieverschillen @ Geboekte afschrijvingen op consolidatieverschillen (afschrijving bijkomend consolidatieverschil over 5 jaar)		2200
99101		2200	
99762	Aangroei groepsreserves @Aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat (impact afschrijving consolidatieverschil op geconsolideerd resultaat)		2200
99211		56 000	
99202		4000	
28200	Deelnemingen in ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is		60 000
	Positieve consolidatieverschillen na vermogensmutatie @ Deelnemingen in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat: AW (verwerking initiële verwerving)	800	
9961		800	1600
99101			
99201	Afschrijvingen op positieve consolidatieverschillen Aangroei groepsreserves @ Geboekte afschrijvingen op consolidatieverschillen (afschrijving initieel consolidatieverschil over 5 jaar)	800	800
99101			
99762	Aangroei groepsreserves @Aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat (impact afschrijving consolidatieverschil op geconsolideerd resultaat)	8000	8000
99211			
99101			
99211	Deelnemingen in ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is	10 500	10 500
99751	@ Aangroei groepsreserves (aanpassing boekwaarde FVA m.b.t. resultaat A in N1)		
99762	Deelnemingen in ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is	10 500	10 500
99101	@ Aandeel in de winst van ondernemingen waarop de vermogensmutatiemethode is toegepast (aanpassing boekwaarde FVA m.b.t. resultaat A in N2)		
	Aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat @ Aangroei groepsreserves (resultaatverwerking)		

→ Het aandeel van de groep in de winst van A bedraagt nu 30% (35 000 x 30% = 10 500).

Samenvattend schema op het einde van BJ N2:

	Initieel	Bijkomend	Totaal
Deelnemingen in ondernemingen waarop vermogensmutatiemethode is toegepast	56 000	39 000	95 000
Positieve consolidatieverschillen	4000	11 000	15 000
Afschrijvingen op consolidatieverschillen:			
□ N1	-800		-800
□ N2	-800	- 2200	-3000
Aandeel groep in het resultaat van A:			
□ N1	8000		8000

N2	7000	3500	10 500
----	------	------	--------

4.1.2 Verhoging van belang in een geassocieerde onderneming die na de transactie dochteronderneming wordt

M heeft een 70% -dochteronderneming D verworven in 2 stappen:

- begin 20N1: M heeft een 20% -deelneming met invloed verworven in A ;
- kostprijs: 60 000 euro ;
- boekhoudkundig eigen vermogen op datum van verwerving: 200 000 euro ;
- A bezit een gebouw dat op datum van verwerving 120 000 euro meer waard is dan de boekhoudkundige waarde ;
- de belastingvoet bedraagt 33,33%.

In de loop van 20N1: 40 000 euro winst gerealiseerd, niets uitgekeerd.

Bijkomende verwerving in 20N2:

- begin 20N2: M heeft een bijkomende deelneming van 50% verworven tegen betaling van 250 000 ;
- boekhoudkundig eigen vermogen op datum van verwerving: 290 000 euro (100 000 kapitaal, 190 000 reserves) ;
- het gebouw is inmiddels 150 000 euro meer waard ;
- de belastingvoet bedraagt 33,33%.

In de loop van 20N2: 35 000 euro winst gerealiseerd, niets uitgekeerd.

Consolidatie 31/12/20N1:

Bepaling consolidatieverschil:

Aanschaffingsprijs		60 000
Eigen vermogen A op datum van verwerving	200 000	
Herwaardering gebouw	120 000	
Belastinglatenties (uitgestelde belastingsschuld)	-40 000	
Aandeel van M (20% x 280 000 =)		-56 000
Consolidatieverschil		4000

Consolidatiejournaal 31/12/20N1:

rek.nr	omschrijving	D	C
99211	Deelnemingen in ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is	56 000	
99202		4000	
28200	Positieve consolidatieverschillen na vermogensmutatie @ Deelnemingen in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat: AW (verwerking initiële verwerving)		60 000
9961		800	
99201	Afschrijvingen op positieve consolidatieverschillen @ Geboekte afschrijvingen op consolidatieverschillen (afschrijving op consolidatieverschil over 5 jaar)		800
99101		800	
99762	Aangroei groepsreserves @Aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat (impact afschrijving consolidatieverschil op geconsolideerd resultaat)		800
99211		8000	
99751	Deelnemingen in ondernemingen waarop vermogensmutatie toegepast is @ Aandeel in de winst van ondernemingen waarop de vermogensmutatiemethode is toegepast (aanpassing boekwaarde FVA m.b.t. resultaat A) Aandeel van de groep in het geconsolideerd resultaat @ Aangroei groepsreserves (resultaatverwerking)	8000	8000
99762		8000	
99101			8000

→ De boekwaarde van de deelneming werd aangepast voor het aandeel van de groep in het resultaat van het BJ (20% x 40 000 = 8000). Tevens groeien de groepsreserves aan met 8000 euro.

Consolidatie 31/12/20N2:

Consolidatieverschil:

Aanschaffingsprijs		250 000
Eigen vermogen A op datum van verwerving	290 000	
Herwaardering gebouw	150 000	
Belastinglatenties (uitgestelde belastingschuld)	-50 000	
Aandeel van M (50% x 390 000 =)		-195 000
Consolidatieverschil		55 000

Consolidatiejournaal 31/12/20N2:

rek.nr	omschrijving	D	C
10	Kapitaal	100 000	
13D	Reserves dochteronderneming	190 000	
22108	Geboekte meerwaarden op gebouwen	150 000	
99200	Positieve consolidatieverschillen	59 000	
28000	@ Deelnemingen in verbonden ondernemingen: AW		310 000
99130	Belangen van derden bij eerste consolidatie		117 000
12	Herwaarderingsmeerwaarden (20% netto-aangroei)		4000
13D	Reserves dochteronderneming (20% netto-aangroei)		18 000
16	Voorzieningen en uitgestelde belastingen		50 000
9961	Afschrijvingen op positieve consolidatieverschillen	800	
99101	Aangroei groepsreserves	800	
99201	@ Geboekte afschrijvingen op consolidatieverschillen (<i>afschrijving initieel consolidatieverschil over 5 jaar</i>)		1600
99101	Aangroei groepsreserves	800	
99762	@ Aandeel van de groep in het geconsolideerd resultaat (<i>impact afschrijving consolidatieverschil op geconsolideerd resultaat</i>)		800
9961	Afschrijvingen op positieve consolidatieverschillen	11 000	
99201	@ Geboekte afschrijvingen op consolidatieverschillen (<i>afschrijving bijkomend consolidatieverschil over 5 jaar</i>)		11 000
99101	Aangroei groepsreserves	11 000	
99762	@ Aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat (<i>impact afschrijving consolidatieverschil op geconsolideerd resultaat</i>)		11 000
140	Overgedragen resultaat dochteronderneming	35 000	
99101	@ Aangroei groepsreserves		24 500
99131	Aangroei belangen van derden (<i>geconsolideerde resultaatverwerking</i>)		10 500

→ Het aandeel van de groep in het resultaat is nu 70%: 35 000 x 70% = 24 500.

4.1.3 Verhoging van een belang in een dochteronderneming

In 20N1 verwerft M een participatie van 70% in D aan 850 000 euro.

Het herwerkte eigen vermogen van D op datum van overname:

- Kapitaal: 300 000
- Reserves: 700 000

In de volgende jaren (20N2 t.e.m. 20N6) is het netto-actief gestegen met de winst van deze boekjaren voor een totaal bedrag van 300 000 euro.

In 20N6 verwerft de moederonderneming bijkomend 30% van de minderheidsaandeelhouder voor 400 000 euro.

Consolidatieverschil initiële verwerving:

Aanschaffingsprijs		850 000
Eigen vermogen D op datum van verwerving	1 000 000	
Aandeel van M (70% x 1 000 000 =)		-700 000
Consolidatieverschil		150 000

Consolidatieverschil bijkomende verwerving:

Aanschaffingsprijs		400 000
Eigen vermogen D op datum van verwerving	1 300 000	
Aandeel van M (30% x 1 300 000 =)		-390 000
Consolidatieverschil		10 000

Boekhoudkundige verwerking van de goodwill naar aanleiding van de bijkomende verwerving in 20N6:

Consolidatiejournaal:

rek.nr	omschrijving	D	C
10	Kapitaal	300 000	
13D	Reserves dochteronderneming	1 000 000	
99200	Positieve consolidatieverschillen	160 000	
28000	@ Deelnemingen in verbonden ondernemingen: AW		1 250 000
13D	Reserves dochteronderneming (eliminatie deelneming)		210 000
99101	Aangroei groepsreserves	150 000	
99201	@ Geboekte afschrijvingen op consolidatieverschillen (afschrijving consolidatieverschil initiële verwerving)		150 000
9961	Afschrijving op positieve consolidatieverschillen	2000	
99201	@ Geboekte afschrijvingen op consolidatieverschillen (afschrijvingen consolidatieverschil bijkomende verwerving)		2000
99101	Aangroei groepsreserves	2000	
997622	@ Terugneming aandeel van de groep in het geconsolideerde resultaat (geconsolideerde resultaatbestemming)		2000

4.1.4 Kapitaalverhoging

M heeft 80% onderschreven bij de oprichting van D op een kapitaal van 10 000 euro.

In 20N3 verhoogt D haar kapitaal met 10 000 euro en een uitgiftepremie van 35 000 euro, M tekent hier op in.

Alle aandelen hebben een waarde van 1000 euro.

Balans M 31/12/20N3:

Actief		Passief	
MVA	85 000	Kapitaal	30 000
FVA: deelneming D	8000	Reserves	60 000
VLA	150 000	Resultaat	10 000
Overlopende rekeningen	10 000	Schulden	153 000
	253 000		253 000

Balans D 31/12/20N3:

Actief		Passief	
MVA	45 000	Kapitaal	10 000
VLA	34 000	Reserves	6000
		Resultaat	3000
		Schulden	60 000
	79 000		79 000

Consolidatiejournaal 20N3 voor kapitaalverhoging:

rek.nr	omschrijving	D	C
10	Kapitaal	10 000	
28000	@ Deelnemingen in verbonden ondernemingen: AW		8000
9913	Belangen van derden (compensatie deelneming)		2000
13	Reserves	66 000	
142	Resultaat	13 000	

9910	@ Geconsolideerde reserves		77 200
9913	Belangen van derden (toewijzing reserves/resultaat moeder)		1800

Bepaling deelnamepercentage na de kapitaalverhoging:

	Aandeel van M	Totaal	%
Oprichting	8	10	80%
Kapitaalverhoging	10	10	100%

Het nieuwe consolidatieverschil:

Betaald bedrag voor kapitaalverhoging en uitgiftepremie	45 000
Aandeel in het eigen vermogen voor de kapitaalverhoging	+ 15 200
Aandeel in het eigen vermogen na de kapitaalverhoging	- 57 600
Nieuwe consolidatieverschil	= 2600

Consolidatiebalans 20N3 **voor** de kapitaalverhoging:

	M	D	Eliminatie –en integratieboekingen		Geconsolideerd
			D	C	
Activa:					
MVA	85 000	45 000			130 000
FVA: deelneming D	8000			8000	
VLA	150 000	34 000			184 000
Overlopende rekeningen	10 000				10 000
Totaal	253 000	79 000		8000	324 000
Passiva:					
Kapitaal	30 000	10 000	10 000		30 000
Geconsolideerde reserves				77 200	77 200
Reserves	60 000	6000	66 000		
Resultaat	10 000	3000	13 000		
Belangen van derden				3800	3800
Schulden	153 000	60 000			213 000
Totaal	253 000	79 000	89 000	81 000	324 000

Consolidatiejournaal 20N3 na kapitaalverhoging:

rek.nr	omschrijving	D	C
10	Kapitaal	30 000	
11	Uitgiftepremies	25 000	
13	Reserves	66 000	
14	Resultaat	13 000	
9920	Positieve consolidatieverschillen	2600	
28	@ FVA		53 000
9910	Geconsolideerde reserves		77 200
9913	Belangen van derden (compensatie deelneming)		6400
9961	Afschrijvingen op positieve consolidatieverschillen	520	
99201	@ Geboekte afschrijvingen op consolidatieverschillen (afschrijving consolidatieverschil)		520

Consolidatiebalans 20N3 **na** de kapitaalverhoging:

	M	D	Eliminatie –en integratieboekingen		Geconsolideerd
			D	C	
Activa:					
Consolidatieverschil			2600	520	2080
MVA	85 000	45 000			130 000
FVA: deelneming D	53 000			53 000	
VLA	150 000	79 000			229 000

Overlopende rekeningen	10 000				10 000
Totaal	298 000	124 000	2600	53 520	371 080
Passiva:					
Kapitaal	30 000	30 000	30 000		30 000
Uitgiftepremie		25 000	25 000		
Geconsolideerde reserves				77 200	77 200
Reserves	60 000	6000	66 000		
Resultaat	10 000	3000	13 000		
Consolidatieresultaat			520		-520
Belangen van derden				6400	6400
Schulden	198 000	60 000			258 000
Totaal	253 000	124 000	134 520	83 600	371 080

4. Wijzigingen in de consolidatiekring: step disposals

4.2.1 Afbouw van belang in een dochteronderneming die nadien dochteronderneming blijft

EXAMEN! M verworft een 80% -belang in D. Zij betaalt hiervoor 100 000 euro.

Balans M 31/12/20N0:

Actief		Passief	
MVA	100 000	Kapitaal	250 000
FVA	100 000		
Liquide middelen	50 000		
	250 000		250 000

Balans D 31/12/20N0:

Actief		Passief	
MVA	50 000	Kapitaal	75 000
Liquide middelen	25 000		
	75 000		75 000

Geconsolideerde balans 31/12/20N0:

Actief		Passief	
Consolidatieverschillen	32 000	Kapitaal	250 000
MVA	150 000	Aangroei groepsreserves	-8000
Liquide middelen	75 000	Belangen van derden bij 1 ^e consolidatie	15 000
	257 000		257 000

De verwerving van de 80% -investering in D wordt als volgt verwerkt in de geconsolideerde balans van M:

Aanschaffingswaarde D	100 000
Aandeel verworven eigen vermogen	- 60 000 (= 75 000 x 80%)
Consolidatieverschil	= 40 000

Dit positief consolidatieverschil wordt afgeschreven over 5 jaar of 8000 per jaar.

De netto boekwaarde van het positief consolidatieverschil per 31/12/2015: 40 000 – 8000 = 32 000.

Daarnaast dient een belang van derden te worden uitgedrukt voor: 75 000 x 20% = 15 000.

Balans M 31/12/20N1:

Actief		Passief	
MVA	100 000	Kapitaal	250 000
Deelneming	100 000	Reserves	200 000
Liquide middelen	250 000		
	450 000		450 000

Balans D 31/12/20N1:

Actief		Passief	
MVA	50 000	Kapitaal	75 000

Liquide middelen	50 000	Reserves	25 000
	100 000		100 000

Geconsolideerde balans 31/12/20N1:

Actief			Passief
Consolidatieverschillen	24 000	Kapitaal	250 000
MVA	150 000	Groepsreserves	204 000
Liquide middelen	300 000	Belangen van derden	20 000
	474 000		474 000

De groepsreserves omvatten:

- Reserves M: 200 000
- Reserves D: 20 000 (= 25 000 x 80%)
- Afschrijving consolidatieverschil 20N0: -8000
- Afschrijving consolidatieverschil 20N1: -8000

De belangen van derden omvatten:

- Belangen van derden 1^e consolidatie: 15 000 (= 75 000 x 20%)
- Toewijzing reserves D: 5000 (= 25 000 x 20%)

Op 01/01/20N2 verkoopt M 20% van haar deelneming in D voor 125 000 euro. Als gevolg wordt er in de enkelvoudige jaarrekening een meerwaarde erkend van 100 000 euro. Deze meerwaarde wordt als volgt berekend:

Verkoopprijs	125 000
Netto boekwaarde deelneming	- 25 000 (= 100 000 x 20/80)
Meerwaarde	= 100 000

Boekhoudkundige behandeling volgens CBN-advies

De gedeeltelijke realisatie van de deelneming wordt als volgt verwerkt in de enkelvoudige jaarrekening van M op datum van verkoop:

Balans M 01/01/20N2:

Actief			Passief
MVA	100 000	Kapitaal	250 000
Deelneming	75 000	Reserves	200 000
Liquide middelen	375 000	Overgedragen resultaat	100 000
	550 000		450 000

Geconsolideerde balans M 01/01/20N2:

Actief			Passief
Goodwill	18 000	Kapitaal	250 000
MVA	150 000	Reserves	303 000
Liquide middelen	425 000	Belangen van derden	40 000
	593 000		593 000

Volgens CBN- advies moet de initiële goodwill worden herzien. Bij de gedeeltelijke realisatie is het belangen percentage gedaald van 80 naar 60%.

Initiële investering/boekwaarde deelneming na realisatie	75 000
Resterend aandeel in netto activa	- 45 000
Herrekend consolidatieverschil	= 30 000

Dit herrekend consolidatieverschil zal moeten worden afgeschreven. Dit betekent dat de netto boekwaarde van het herrekend consolidatieverschil per 01/01/20N2 18 000 euro bedraagt.

Herrekend consolidatieverschil	30 000
Herrekende afschrijving 20N0	- 6000
Herrekende afschrijving 20N1	- 6000

Netto boekwaarde herrekend consolidatieverschil = 18 000

CBN- advies stelt voor de geconsolideerde reserves van 31/12/20N1 te laten aansluiten op 01/01/20N2. Op deze manier kan de aangroei van de geconsolideerde reserves verklaard worden.

Geconsolideerde reserves M 31/12/20N1	204 000
Meerwaarde in de enkelvoudige jaarrekening	+ 100 000
Overboeking uit groepsreserves naar belangen van derden	- 5000
Tegenboeking afschrijvingen initiële goodwill	+ 16 000
Afschrijvingen herrekend consolidatieverschil	- 12 000
Geconsolideerde reserves M 01/01/20N2	= 303 000

Een deel van de groepsreserves die betrekking hebben op deelneming D zijn gerealiseerd. Na de gedeeltelijke vervreemding behoort dit deel van de groepsreserves toe aan de belangen van derden die voor deelneming D stijgen van 20 naar 40%. De reserves van deelneming D bedragen op 31/12/20N1 25 000. Hiervan wordt 20% of 5000 verwerkt als belangen van derden op 01/01/20N2.

De cumulatieve afschrijvingen op het consolidatieverschil worden tegengeboekt voor 16 000. Op het herrekend consolidatieverschil worden de afschrijvingen voor 20N0 en 20N1 ingeboekt voor een totaal van 12 000.

De evolutie van de belangen van derden is als volgt:

Belangen van derden M 31/12/20N1	20 000
Overboeking uit groepsreserves naar belangen van derden	+ 5000
Toevoeging kapitaal D als gevolg van realisatie	+ 15 000
Belangen van derden M 01/01/20N2	= 40 000

Door de stijging van de belangen van derden van 20 naar 40% is er een overboeking uit de groepsreserves naar belangen van derden en een toevoeging voor het toenemend aandeel van derden in het kapitaal ($75\,000 \times 20\% = 15\,000$).

Boekhoudkundige behandeling op basis van het begrip 'geconsolideerde' meerwaarde

De geconsolideerde meerwaarde wordt als volgt berekend:

Het eigen vermogen van D1 op 31/12/20N1 bedraagt:

Kapitaal	75 000
Reserves	+ 25 000
Totaal	= 100 000

Het consolidatieverschil m.b.t. D1 op 31/12/20N1 bedraagt:

Aanschaffingswaarde	40 000
Afschrijving 31/12/20N0	- 8000
Afschrijving 31/12/20N1	- 8000
Nettoboekwaarde	= 24 000

De geconsolideerde meerwaarde bedraagt bijgevolg:

Verkoopprijs 20% van deelneming D	125 000
Verkocht aandeel eigen vermogen deelneming D (20%)	- 20 000 (= $100\,000 \times 20\%$)
Verkocht aandeel consolidatieverschil (20/80)	- 6000 (= $24\,000 \times 20/80$)
Geconsolideerde meerwaarde	= 99 000

Boeking in theorie:

rek.nr	omschrijving	D	C
5X	Bank	125 000	
99201	Geboekte afschrijvingen op positieve consolidatieverschillen	4000	
99130	@ Belangen van derden		20 000

99200	Positieve consolidatieverschillen		10 000
763	Meerwaarde realisatie vaste activa		99 000

Boeking in praktijk:

rek.nr	omschrijving	D	C
763	Meerwaarde realisatie vaste activa	1000	
13D	Reserves	25 000	
99201	Geboekte afschrijvingen op positieve consolidatieverschillen	4000	
99130	Belangen van derden		20 000
99200	Positieve consolidatieverschillen		10 000

Correctie van de meerwaarde realisatie vaste activa:

rek.nr	omschrijving	D	C
99101	Aangroei groepsreserves	1000	
997622	@ Terugneming aandeel van de groep in het geconsolideerd resultaat		1000

Geconsolideerde balans M 01/01/20N2:

Actief		Passief	
Goodwill	18 000	Kapitaal	250 000
MVA	150 000	Reserves	303 000
Liquide middelen	425 000	Belangen van derden	40 000
	593 000		593 000

De mutatie van de geconsolideerde reserves kan als volgt verklaard worden:

Geconsolideerde reserves M op 31/12/20N1	204 000
Geconsolideerde meerwaarde gedeeltelijke vervreemding	+ 99 000
Geconsolideerde reserves M op 01/01/20N2	= 303 000

De mutatie van het positief consolidatieverschil is als volgt:

Positief consolidatieverschil	31/12/20N1	Correctie	01/01/20N2
Aanschaffingswaarde	40 000	- 10 000	30 000
Afschrijving 31/12/20N0	- 8000	2000	- 6000
Afschrijving 31/12/20N1	- 8000	2000	- 6000
Nettoboekwaarde	= 24 000	= -6000	= 18 000

4.2.2 Afbouw van een belang in een integraal geconsolideerde dochteronderneming die als gevolg hiervan een geassocieerde onderneming wordt

De gegevens van voorbeeld 1 worden hernomen met volgende wijziging: op 01/01/20N2 verkoopt onderneming M 60% (ipv 20%) van haar belang in D voor 125 000.

Balans M 31/12/20N0:

Actief		Passief	
MVA	100 000	Kapitaal	250 000
Deelneming	25 000	Reserves	200 000
Liquide middelen	375 000	Overgedragen resultaat	50 000
	500 000		500 000

De enkelvoudige meerwaarde wordt als volgt bepaald:

Verkoopprijs	125 000
Nettoboekwaarde deelneming	- 75 000

Meerwaarde in enkelvoudige jaarrekening = 50 000

Boekhoudkundige behandeling volgens CBN-advies

Geconsolideerde balans M 01/01/20N2:

Actief		Passief	
Goodwill	5000	Kapitaal	250 000
MVA	100 000	Reserves	250 000
Deelneming volgens vermogensmutatiemethode	20 000		
Liquide middelen	375 000		
	500 000		500 000

Volgens CBN- advies dient er per 01/01/20N2 een nieuw consolidatieverschil te worden opgenomen voor het resterende belang in D. Dit wordt als volgt bepaald:

Boekwaarde deelneming na realisatie	25 000
Resterend aandeel in netto activa	- 20 000 (= 100 000 x 20%)
Herrekend positief consolidatieverschil	5000

Dit nieuwe consolidatieverschil wordt afgeschreven over een periode van 5 jaar vanaf 01/01/20N2.

Als gevolg van de toepassing van de vermogensmutatiemethode worden de belangen van derden uitgeboekt per 01/01/20N2.

Boekhoudkundige behandeling op basis van het begrip 'geconsolideerde' meerwaarde

De geconsolideerde meerwaarde wordt als volgt berekend:

Het eigen vermogen van D1 op 31/12/20N1 bedraagt:

Kapitaal	75 000
Reserves	+ 25 000
Totaal	= 100 000

Het consolidatieverschil m.b.t. D1 op 31/12/20N1 bedraagt:

Aanschaffingswaarde	40 000
Afschrijving 31/12/20N0	- 8000
Afschrijving 31/12/20N1	- 8000
Nettoboekwaarde	= 24 000

De geconsolideerde meerwaarde bedraagt bijgevolg:

Verkoopprijs 60% van deelneming D	125 000
Verkocht aandeel eigen vermogen deelneming D (60%)	- 60 000 (= 100 000 x 60%)
Verkocht aandeel consolidatieverschil (60/80)	- 18 000 (= 24 000 x 60/80)
Geconsolideerde meerwaarde	= 47 000

Aangezien de geconsolideerde meerwaarde 3000 lager is dan de enkelvoudige meerwaarde, dient de volgende boeking uitgevoerd te worden:

rek.nr	omschrijving	D	C
763	Meerwaarde realisatie vaste activa	3000	
99130	@ Groepsreserves		3000

Geconsolideerde balans M 01/01/20N2:

Actief		Passief	
Consolidatieverschil	6000	Kapitaal	250 000
MVA	100 000	Reserves	251 000
Deelneming volgens vermogensmutatiemethode	20 000		

Liquide middelen	375 000	
	501 000	501 000

De mutatie van de geconsolideerde reserves kan als volgt verklaard worden:

Geconsolideerde reserves M op 31/12/20N1	204 000
Geconsolideerde meerwaarde gedeeltelijke vervreemding	+ 47 000
Geconsolideerde reserves M op 01/01/20N2	= 251 000