COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2012/15 – Bestellingen in uitvoering

Advies van 10 oktober 2012

I. Inleiding
II. Waarderingsaspecten
A. Definiëring van de vervaardigingprijs bij bestellingen in uitvoering
1. Waarderingsaspecten n.a.v. de toepassing van “full costing”
2. Waarderingsaspecten n.a.v. de toepassing van “direct costing”
B. Toerekening van rentekosten en -opbrengsten aan de vervaardigingprijs
C. Bespreking van de “percentage of completion” en “completed contract” methode
1. Bepaling van de voortschrijding der werken
D. Waardeverminderingen op bestellingen in uitvoering
E. Voorzieningen voor risico’s en kosten
F. Vooruitbetalingen op bestellingen in uitvoering
III. Praktische uitwerkingen
A. Input versus output techniek om de voortgang te meten
B. Illustratie van de percentage of completion & completed contract methode
C. Erkenning van een waardevermindering bij bestellingen in uitvoering
D. Vooruitbetalingen op bestellingen in uitvoering
E. Voorzieningen voor andere risico’s en kosten
F. Zero profit margin techniek13

I. Inleiding

1. Voorraden komen doorgaans tegemoet aan het beginsel “make then sell”. Bij bestellingen in uitvoering (rekening 37) is er echter veeleer sprake van een “sell then make” uitgangspunt, wat doorgaans inhoudt dat de bestelling eerst wordt geformaliseerd door de ondertekening van een contract en dat de werken of diensten pas nadien worden aangevat.

2. Bestellingen in uitvoering zijn alle prestaties van diensten of producten van goederen die een onderneming verricht, buiten haar gebeurlijke serieproductie, op specifieke aanwijzingen van een klant. In tegenstelling tot de voorraden worden onder de bestellingen in uitvoering de diensten, prestaties en goederen erkend waarvan de eigenschappen zo goed als volledig door de koper vastgelegd worden en die niet tot het courante productengamma van de onderneming behoren en waarvan de commerciële aspecten op het ogenblik van de productie reeds genegotieerd zijn.
Dit heeft tot gevolg dat bestellingen in uitvoering, met uitzondering van “cost plus” contracten, onderhevig zijn aan een zogenaamd kostprijsrisico, daar waar voorraden eerder onderhevig zijn aan een commercieel risico.

Volgens het jaarrekeningbesluit wordt onder deze rubriek opgenomen[1]:

a) het onderhanden werk dat voor rekening van een derde op bestelling wordt uitgevoerd en waarvoor nog geen oplevering heeft plaatsgevonden. Voorbeelden hiervan zijn bouwprojecten, aangenomen loonwerk, enz.;
b) de goederen in bewerking die voor rekening van een derde op bestelling worden gemaakt en die nog niet werden geleverd. Deze goederen moeten afwijken van de gewone productie, m.a.w. geen seriewerk. Voorbeelden hiervan zijn betongevelelementen, treinstellen, enz.;
c) dienstenprestaties die voor rekening van derden op bestelling worden uitgevoerd en die nog niet werden geleverd, tenzij het gaat om een standaardtype van dienstprestaties. Voorbeelden hiervan zijn specifieke researchprojecten, op maat geschreven software, enz.

II. Waarderingsaspecten

3. In beginsel worden bestellingen in uitvoering gewaardeerd tegen hun vervaardigingprijs[2].

Deze vervaardigingprijs wordt vermeerderd, naar mate de productie of werkzaamheden vorderen, met het verschil (in %) tussen de in de overeenkomst bepaalde (totale) prijs en de (totale) vervaardigingprijs, wanneer dit verschil met voldoende zekerheid als verworven mag

worden beschouwd. Deze methodiek wordt omschreven als de zogenaamde “percentage of completion” methode.

Daarnaast kan een onderneming ervoor opteren om de bestellingen in uitvoering te blijven boeken tegen hun vervaardigingprijs. Deze methodiek wordt de “completed contract” methode genoemd.

De voor de waardering van bestellingen in uitvoering toegepaste methode dient door de onderneming in de toelichting van haar jaarrekening onder de waarderingsregels te worden vermeld.

A. Definiëring van de vervaardigingprijs bij bestellingen in uitvoering

4. Zoals hiervoor gesteld is de basis van de waardering van bestellingen in uitvoering de vervaardigingprijs. Deze omvat de volgende elementen[3]:

- de aanschaffingskosten van grondstoffen, verbruiksgoederen en hulpstoffen;
- de productiekosten die rechtstreeks aan de uitvoering van de bestelling toerekenbaar zijn;
- het evenredig deel van de kosten die slechts onrechtstreeks aan de uitvoering van bestelling toerekenbaar zijn, voor zover deze kosten op de normale prestatieperiode betrekking hebben.

5. Het jaarrekeningbesluit hanteert weliswaar “full costing” als beginsel, maar staat niettemin de ondernemingen toe de onrechtstreekse kosten niet geheel of gedeeltelijk in de vervaardigingprijs op te nemen, op voorwaarde dat zulks in de toelichting wordt vermeld (“direct costing”).

Ingeval de onrechtstreekse kosten echter een niet-verwaarloosbaar deel van de totale kostprijs zouden vertegenwoordigen en de voornoemde mogelijkheid zou worden benut voor alle of een groot deel van de onrechtstreekse kosten, dan zal de vervaardigingprijs van de betrokken bestelling in uitvoering worden ondergewaardeerd; waardoor de geboekte resultaten worden overgewaardeerd.

1. Waarderingsaspecten n.a.v. de toepassing van “full costing”

6. Voor de waardering van de bestellingen in uitvoering wordt uitgegaan van de volledige vervaardigingprijs met inbegrip van alles wat de uitvoering van de bestelling heeft gekost tot op het ogenblik waarop de bestelling volledig werd volbracht. Die vervaardigingprijs wordt verkregen door optelling van de volgende bestanddelen:

a) de “rechtstreekse kosten”, met andere woorden, de kosten die rechtstreeks, zonder tussenberekening, kunnen worden toegerekend aan de kostprijs, zoals:

- de verwerkte grond- en hulpstoffen gewaardeerd tegen aanschaffingsprijs volgens één van de boekingsmethodes voor voorraadafnames;
- de diensten, het werk en de studies die rechtstreeks in verband kunnen worden gebracht;
- de algemene onderaannemingen;
- de bezoldigingen van de rechtstreeks betrokken arbeidskrachten en de daaraan verbonden sociale lasten;
- de rechtstreeks toe te rekenen afschrijvingen;
- bepaalde kosten die, zelfs indien zij via kostencentra verlopen of op basis van een passende verdeelsleutel worden toegerekend, met zekerheid aan die kostprijs kunnen worden toegerekend.

b) de “onrechtstreekse kosten”, met andere woorden de kosten die niet per bestelling ontstaan, maar wel voor alle gedurende een periode geleverde prestaties (huur bureaus, diensten, werkplaatsen, opslagplaatsen, enz.) en die, na eventuele onderlinge overdrachten, aan de vervaardigingprijs worden toegerekend volgens een passende verdeelsleutel.

Zowel rechtstreekse als onrechtstreekse kosten bevatten variabele en vaste bestanddelen (die min of meer vast blijven tussen twee bedrijfsdrempels) en die bestaan uit algemene industriële kosten, kosten van nevendiensten en kosten van diensten.

De vaste onrechtstreekse kosten moeten in de boekwaarde worden opgenomen op basis van de normale bedrijfsvoorwaarden en van een normaal gebruik van de capaciteit. Deze normale capaciteit stemt overeen met de gemiddelde en in normale omstandigheden verwachte prestaties door de onderneming tijdens een bepaald aantal periodes.

Stemmen de effectieve prestaties hiermee ongeveer overeen, dan kan deze normale capaciteit als basis worden gehanteerd. Blijven de effectieve prestaties onder de normale capaciteit, dan mag de extra kost die daaruit voortvloeit, niet worden toegerekend aan de bestellingen in uitvoering. Deze kost blijft ten laste van de betrokken periode. De kosten die weliswaar zijn gemaakt tijdens de periode, maar waarvan het bedrijfseconomisch, ingevolge uitzonderlijke of abnormale omstandigheden, niet redelijk zou zijn die toe te rekenen aan de bestellingen in uitvoering, mogen immers niet worden opgenomen in de waarde van de voorraden.

7. De vervaardigingprijs omvat daarentegen nooit[4]:

- de kosten voor onderzoek en ontwikkeling, algemene administratie, commercialisering en verkoop;
- de kosten ingevolge gebrekkig werk, fouten en andere verliezen, wanneer die kosten geen verband houden met de normale bedrijfsvoorwaarden.

2. Waarderingsaspecten n.a.v. de toepassing van “direct costing”

8. Een onderneming kan er tevens voor opteren om naast “full costing” de zogenaamde “direct costing” als uitgangspunt te nemen voor de waardering van de bestellingen in uitvoering. Dit impliceert dat enkel de rechtstreekse kosten worden toegerekend aan de kostprijs. Het overzicht van de rechtstreekse kosten wordt verstrekt in randnummer 6.

B. Toerekening van rentekosten en -opbrengsten aan de vervaardigingprijs

9. In de vervaardigingprijs van bestellingen in uitvoering mag de rente op vreemd vermogen dat wordt gebruikt voor de financiering ervan worden opgenomen, voor zover de productie of uitvoering meer dan één jaar bestrijkt. De opname van de rente op vreemd vermogen in de vervaardigingsprijs van de bestellingen in uitvoering moet bij de waarderingsregels in de toelichting worden vermeld.

Tevens stelt de Commissie in haar advies 126/5 Vervaardigingsprijs[5] dat de financiële kosten verbonden aan leningen die werden aangegaan voor de financiering van bestellingen in uitvoering waarvan de productie meer dan één jaar bestrijkt, mogen worden opgenomen in de vervaardigingprijs van de betrokken activa, ongeacht de looptijd van de betrokken lening. Doorslaggevend is de band tussen de financiële kosten van de ontleende kapitalen en de te financieren activa.

10. Indien een onderneming voorschotten ontvangt op bestellingen en deze voorlopig belegt, dan mag de renteopbrengst van deze voorlopige beleggingen niet worden toegerekend aan de vervaardigingprijs van de betreffende bestellingen. De Commissie laat hierop weliswaar een uitzondering toe in haar advies 126/3 Vervaardigingsprijs: toerekening van creditrente[6] in het geval waarin de onderneming bij bepaling van de prijsofferte effectief heeft rekening gehouden met deze opbrengst.

C. Bespreking van de “percentage of completion” en “completed contract” methode

11. De meest elementaire waarderingsregel bij projectgebonden activiteiten, is de keuze van de winsttoerekeningsmethode. De wetgever laat twee mogelijke verwerkingen toe, namelijk de opname in het resultaat a rato van de voortgang van het project (“percentage of completion” methode) of de opname van het resultaat op het einde van het project (“completed contract” methode). De winsttoerekeningsmethode vindt telkens plaats op het individuele contractniveau.

Het onderscheid tussen beide methoden wordt hieronder schematisch weergegeven[7]:

	Percentage of completion methode	Completed contract methode
Zekerheid van het erkende resultaat	De geanticipeerde winst in de boekjaren voorafgaand aan de oplevering berust enigszins op schattingen. Er ontstaat dus een risico om voorbarig winst op te nemen op onafgewerkte producten, die later fictief kan blijken te zijn[8].	Het resultaat is zeker en juist gezien de eindtoestand in ogenschouw wordt genomen. Er hoeven geen belangrijke schattingen te worden gemaakt.
Verloop van het resultaat	Continue winststroom.	Discontinu, afhankelijk van het tijdstip van realisatie.
Jaarrekening	Weerspiegeling van de bedrijfseconomische realiteit. De winst valt in de periode waarin de productie-activiteit heeft plaatsgevonden en de kosten zijn gemaakt.	Generatie van verdoken reserves die pas op het einde van de bestelling (bij de realisatie) tot uitdrukking komen.
Boekhoudprincipe ten grondslag	Overwicht van het matching principe	Overwicht van het voorzichtigheids- en realisatieprincipe

12. De “completed contract” methode houdt in dat enkel de kosten die werden gedragen bij de uitvoering van de bestelling worden geactiveerd. Dit heeft als gevolg dat de winst pas bij het beëindigen van de werkzaamheden wordt gerealiseerd. In tegenstelling hiermee wordt bij de “percentage of completion” methode de winstmarge in het resultaat opgenomen naarmate de werkzaamheden vorderen.

De “completed contract” methode steunt op het voorzichtigheidsbeginsel: alleen de effectief gerealiseerde winst wordt geboekt. Er moeten geen subjectieve ramingen gemaakt worden, met uitzondering van verlieslatende contracten, die eventueel later moeten herzien worden.

Wel heeft deze methode als nadeel dat de resultatenrekening vanuit een economisch standpunt minder goed wordt voorgesteld dan ze in werkelijkheid is, doordat de boeking van de opbrengsten uitgesteld wordt tot de volledige afwerking van de bestelling en de andere kosten dan deze verbonden aan de bestelling, hier niet tegenover afgezet worden.

13. Bij de “percentage of completion” methode stelt dit probleem zich niet. Maar als nadeel geldt hier dan weer de complexere administratieve opvolging die nodig is om tot de raming van de opbrengsten te komen. Het gebruik van schattingen en veronderstellingen kan bovendien als gevolg hebben dat in bepaalde boekjaren teveel winst in het resultaat wordt genomen die nadien moet worden teruggedraaid.

1. Bepaling van de voortschrijding der werken

14. De Commissie is de mening toegedaan dat het gebruik van de “percentage of completion” methode slechts toegelaten is in die mate dat de onderneming een betrouwbare inschatting kan maken omtrent de effectieve voortschrijdingsgraad en er tevens aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- er zijn bij aanvang van het contract geen indicatoren die mogelijke twijfel doen ontstaan omtrent de naleving van de contractuele voorwaarden door de koper of verkoper; en
- het contract werd opgesteld zodat er voldoende zekerheid bestaat over de te leveren / ontvangen goederen en / of diensten, de te ontvangen / betalen vergoeding en de wijze van betaling.

De voortschrijding zal normaliter op het niveau van het specifieke contract worden vastgesteld en er kan verwacht worden dat de onderneming de contractuele opbrengst en kost betrouwbaar kan inschatten.

15. De bepaling van de voortschrijding der werken als gevolg van de toepassing van de “percentage of completion” methode gebeurt op basis van zogenaamde “input” of “output” methoden.

16. Eerstgenoemde methode meet de voortschrijding op basis van specifieke inspanningen en / of kosten die worden geleverd of gemaakt ten opzichte van de totale inspanningen en / of kosten die moeten geleverd of gemaakt worden.

17. Laatstgenoemde methode neemt als uitgangspunt het aantal opgeleverde items of de specifieke afwerkingsgraad van een bestelling in uitvoering. Deze categorie bepaalt de voortschrijding op basis van bijvoorbeeld contractuele mijlpalen, het aantal m² bebouwde oppervlakte, enz.

De Commissie is van oordeel dat voor de bepaling van de voortschrijding in de mate van het mogelijke dient rekening te worden gehouden met zogenaamde “output” methoden, daar een dergelijke benadering de beste weergave is voor de effectieve voortschrijding van een bestelling in uitvoering.

18. Daarnaast is de Commissie zich ervan bewust dat een “output” methode niet voor elke bestelling in uitvoering kan toegepast worden. Desgevallend dient de onderneming terug te vallen op een “input” methode. De Commissie stelt vast dat hiervoor meestal een afgeleide van de zogenaamde “efforts-expended” benadering wordt gevolgd.

Dit is een “input” methode die de voortschrijding van een bestelling in uitvoering bepaalt door bijvoorbeeld de effectieve werkuren te vergelijken met de gebudgetteerde werkuren tot afwerking van de bestelling in uitvoering.

Een “efforts-expended” benadering heeft weliswaar als voornaamste nadeel dat het niet zeker is dat alle geleverde inspanningen als productieve inspanningen mogen aanzien worden, hetgeen een invloed heeft op de bepaling van de effectieve voortschrijding ten opzichte van de berekende voortschrijding.

19. Een andere invulling van de “input” methode bestaat erin de reeds gelopen kosten te vergelijken met de totale geschatte kost van de bestelling in uitvoering. Sommige kosten, voornamelijk bij de aanvang van de bestelling, worden hierbij niet in overweging genomen daar deze niet gerelateerd zijn aan de algehele winstgevendheid van het contract.

20. Indien er geen betrouwbare inschattingen omtrent de voortschrijding kunnen verkregen worden, geniet de “completed contract” methode de voorkeur. Echter is de Commissie wel van oordeel dat indien een onderneming, als gevolg van specifieke contractuele bepalingen, zeker is dat het contract winstgevend zal zijn maar de voortschrijding niet betrouwbaar kan ingeschat worden; de “percentage of completion” methode toch kan toegepast worden.

Weliswaar zal er dan geen winsttoerekening kunnen plaatsvinden tot op het ogenblik dat de voortschrijding betrouwbaar kan worden ingeschat. De Commissie meent dat in een dergelijk geval de “percentage of completion” methode zonder marge (ofwel de “zero profit margin” techniek[9]) kan gehanteerd worden. De toepassing van deze techniek zal aanleiding geven tot het erkennen van gelijke bedragen voor kosten en opbrengsten in de resultatenrekening tot op het ogenblik dat de voortschrijding betrouwbaar kan worden ingeschat.

D. Waardeverminderingen op bestellingen in uitvoering

21. Waardeverminderingen worden geboekt als de vervaardigingprijs, verhoogd met het geraamd bedrag van de nog te maken kosten, hoger is dan de in de overeenkomst bedongen prijs[10]. Aanvullende waardeverminderingen worden geboekt om rekening te houden hetzij met de evolutie van hun realisatie- of marktwaarde, hetzij met de risico’s inherent aan de aard van de betrokken producten of van de gevoerde entiteit.

Dergelijke waardeverminderingen kunnen het gevolg zijn van onverwachte stijgingen van de loonkosten, grondstoffen of andere elementen in de kostprijscalculatie. Echter is het evenzeer mogelijk dat waardeverminderingen dienen te worden geboekt als gevolg van een onverwachte gebeurtenis zoals vertragingen in de werkzaamheden of schade waardoor een deel van de werkzaamheden opnieuw dienen plaats te vinden en dit zowel bij toepassing van de “percentage of completion” methode als voor de “completed contract” methode.

E. Voorzieningen voor risico’s en kosten

22. Indien volgens de meest recente berekeningen zou blijken dat de bestelling met verlies zal worden afgehandeld, dient de onderneming voor de risico’s en kosten verbonden aan de verdere uitvoering van deze bestellingen voorzieningen aan te leggen, voor zover deze risico’s niet gedekt zijn door waardeverminderingen[11].

Zoals hiervoor gesteld worden ten aanzien van de goederen in bewerking en de bestellingen in uitvoering waardeverminderingen geboekt indien hun vervaardigingprijs, vermeerderd met het geraamde bedrag van de nog te maken kosten, hoger is dan de netto verkoopprijs op de datum van de jaarafsluiting. Indien deze waardeverminderingen ontoereikend zouden zijn, wordt een bijkomende voorziening per balansdatum geboekt.

F. Vooruitbetalingen op bestellingen in uitvoering

23. Bij langlopende bestellingen in uitvoering is het mogelijk dat de leverancier ervoor opteert om tussentijdse voorschotten te factureren aan de afnemer. Dergelijke voorschotten, die aan de hand van de staat van de vordering van de werken worden gefactureerd, worden als ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen behandeld en zodoende opgenomen onder de schulden op ten hoogste een jaar aan de passiefzijde van de balans (rekening 46 Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen).

24. Ondernemingen kunnen deze ontvangen vooruitbetalingen compenseren met de kosten van vervaardiging van de lopende bestelling zodat er een netto-voorstelling op balansniveau wordt verkregen. Een dergelijk afwijkende voorstelling kan worden aanvaard na positief advies van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen aan de Minister van Economie (voor grote ondernemingen) of aan de Minister die Middenstand onder zijn bevoegdheden heeft[12]. In principe zal de Commissie hieromtrent een positief advies afleveren indien volgende voorwaarden zijn voldaan:

- de netto-voorstelling geschiedt onafhankelijk van de toegepaste winsttoerekeningsmethode;
- de netto-voorstelling gebeurt per project, en niet in globo voor alle projecten of bestellingen;
- de expliciete vermelding in de toelichting dat gebruik wordt gemaakt van deze afwijkende maatregel (zowel de toepassing, als de brutobedragen voor saldering); en
- met het oog op artikel 86 KB W.Venn. dient de eerste toepassing van de netto-voorstellingswijze bovendien op een passende wijze te worden vermeld en verantwoord in de toelichting die behoort tot het boekjaar waarin de wijziging werd ingevoerd.

III. Praktische uitwerkingen

A. Input versus output techniek om de voortgang te meten

25. Een scheepsbouwer heeft een contract afgesloten om 15 schepen te leveren aan een klant over een periode van 3 jaar. De klant is in belangrijke mate betrokken bij het ontwerp van de schepen en de onderneming heeft dergelijke schepen nog nooit gebouwd. De overeenkomst omvat dus zowel het ontwerp als de productie van de schepen. Bovendien verwacht de onderneming dat de bouw van de eerste schepen meer tijd zal vergen dan de bouw van de laatste aangezien, naarmate de onderneming ervaring opbouwt, deze ervaring de onderneming zal toelaten de schepen efficiënter te bouwen.

Veronderstel dat de onderneming bepaalt dat zowel het ontwerp als de productie van deze 15 schepen deel uitmaken van één en dezelfde prestatieverplichting. In dergelijke omstandigheden zal de onderneming waarschijnlijk niet kiezen voor een meting van de voortgang op basis van de levering van de schepen omdat deze methode deze voortgang niet op een correcte wijze zou weergeven (aangezien er zodoende geen rekening zou worden gehouden met de inspanningen van de onderneming gedurende de ontwerpfase van de overeenkomst). In dat geval zou de betrokken onderneming waarschijnlijk besluiten dat een input methode (bijvoorbeeld de verhouding van de werkelijke kosten tot de totale verwachte kosten) meer gepast zou zijn.

Veronderstel nu dat de klant, na de levering van de eerste 15 schepen, nog 5 bijkomende schepen bestelt. Bij de bouw van deze bijkomende schepen dient de onderneming geen bijkomende inspanningen te leveren voor het ontwerp. Bijgevolg zou de onderneming voor dit nieuwe contract kunnen besluiten dat de individuele schepen elk een afzonderlijke prestatieverplichting vertegenwoordigen. Indien echter de onderneming besluit dat de overeenkomst slechts één enkele prestatieverplichting omvat, namelijk de levering van de 5 bijkomende schepen, dan zou de onderneming kunnen bepalen dat de erkenning per geleverde eenheid het best de voortgang weergeeft en dus de output methode dient toe te passen.

B. Illustratie van de percentage of completion & completed contract methode

26. De NV ABC sluit een overeenkomst af met de NV XYZ voor de bouw van enkele treinstellen in jaar N. De vermoedelijke oplevering zal plaatsvinden in het jaar N+2. De verkoopprijs bedraagt 8.000.000 EUR. De stijging van de cumulatieve kosten bij voltooiing in het jaar N en N+1 is gerelateerd aan de prijsschommeling van enkele grondstoffen die contractueel niet kunnen worden doorgefactureerd aan de klant.

	Jaar N	Jaar N+1	Jaar N+2
Cumulatieve kosten (A)	3.000.000	4.200.000	5.400.000
Geraamde cumulatieve kosten bij voltooiing (B)	4.500.000	5.200.000	5.400.000
Voortschrijdingsgraad (A/B)	66,67 %	81 %	100 %
Winst (B-A)	3.500.000	2.800.000	2.600.000
Toe te rekenen winst	2.333.333	2.261.538	2.600.000
Toerekening	2.333.333		338.462
Terugname		71.795	

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N

Tijdens het boekjaar werden de kosten (voor een bedrag van 3.000.000 EUR) ten laste van de resultatenrekening gelegd via de respectievelijke 60-, 61-, 62-, 63- of 64-rekeningen.

Zowel bij de toepassing van de “percentage of completion” als bij de “completed contract” methode worden deze kosten als bestelling in uitvoering erkend door de volgende boekhoudkundige registratie:

370	Bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde			3.000.000	
	aan	7170	Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		3.000.000

Indien de onderneming ABC ervoor opteert om de “percentage of completion” methode toe te passen, vindt de volgende winsttoerekening nog plaats:

371	Bestellingen in uitvoering – Toegerekende winst			2.333.333	
	aan	7171	Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Toegerekende winst		2.333.333

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N+1

Tijdens het boekjaar werden de kosten (voor een bedrag van 1.200.000 EUR) ten laste van de resultatenrekening gelegd via de respectievelijke 60-, 61-, 62-, 63- of 64-rekeningen.

Zowel bij de toepassing van de “percentage of completion” als bij de “completed contract” methode worden deze kosten als bestelling in uitvoering erkend door de volgende boekhoudkundige registratie:

370	Bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde			1.200.000	
	aan	7170	Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		1.200.000

De vervaardigingsprijs van de bestellingen in uitvoering bedraagt per 31 december N+1 4.200.000 EUR ofwel het bedrag van de geactiveerde kosten.

Indien de onderneming ABC ervoor opteert om de “percentage of completion” methode toe te passen, vindt opnieuw winsttoerekening plaats. Er wordt echter vastgesteld dat er per 31 december N te veel winst werd erkend waardoor er per 31 december N+1 een terugname dient te worden geboekt:

7171	Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Toegerekende winst			71.795	
	aan	371	Bestellingen in uitvoering – Toegerekende winst		71.795

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N+2

Tijdens het boekjaar werden de kosten (voor een bedrag van 1.200.000 EUR) ten laste van de resultatenrekening gelegd via de respectievelijke 60-, 61-, 62-, 63- of 64-rekeningen.

De onderneming ABC factureert bij oplevering 9.680.000 EUR.

400	Handelsdebiteuren			9.680.000	
	aan	451	Te betalen btw		1.680.000
		700	Omzet		8.000.000

Indien de onderneming ervoor opteerde om de “completed contract” methode toe te passen, worden de bestellingen in uitvoering als volgt uitgeboekt:

7170	Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde			4.200.000	
	aan	370	Bestellingen in uitvoering - Aanschaffingswaarde		4.200.000

Indien de onderneming ervoor opteerde om de “percentage of completion” methode toe te passen, wordt tevens volgende boekhoudkundige registratie doorgevoerd:

7171	Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Toegerekende winst			2.261.538	
	aan	371	Bestellingen in uitvoering – Toegerekende winst		2.261.538

Dit heeft tot gevolg dat er per 31 december N+2 slechts 338.462 EUR als resultaat wordt erkend:

Omzet	8.000.000
Uitboeking aanschaffingswaarde	- 4.200.000
Uitboeking toegewezen winst	- 2.261.538
Kosten van het boekjaar N+2	-1.200.000
Resultaat	**338.462**

C. Erkenning van een waardevermindering bij bestellingen in uitvoering

27. Een onderneming kent op balansdatum de volgende situatie met betrekking tot een bestelling in uitvoering:

Cumulatieve kosten voor de constructie van een gebouw (jaar N)	90.000 EUR
Cumulatieve kosten (werkelijke + inschatting) bij oplevering (jaar N+1)	130.000 EUR
Contractuele prijs	100.000 EUR
Verlies	30.000 EUR

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N

Tijdens het boekjaar werden de kosten (voor een bedrag van 90.000 EUR) ten laste van de resultatenrekening gelegd via de respectievelijke 60-, 61-, 62-, 63- of 64-rekeningen.

Zowel bij de toepassing van de “percentage of completion” als bij de “completed contract” methode worden deze kosten als bestelling in uitvoering erkend door volgende boekhoudkundige registratie:

370	Bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde			90.000	
	aan	7170	Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		90.000

Daar de contractuele prijs 100.000 EUR bedraagt ten opzichte van een cumulatieve contractkost van 130.000 EUR dient de onderneming het verlies van 30.000 EUR per 31 december N boekhoudkundig tot uitdrukking te brengen:

6320	Waardeverminderingen op bestellingen in uitvoering: toevoeging			30.000	
	aan	379	Bestellingen in uitvoering – Geboekte waardeverminderingen (-)		30.000

Voorgaande boeking zou zowel bij toepassing van de “percentage of completion” methode als bij toepassing van de “completed contract” methode moeten worden doorgevoerd.

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N+ 1

Tijdens het boekjaar werden de kosten (voor een bedrag van 40.000 EUR) ten laste van de resultatenrekening gelegd via de respectievelijke 60-, 61-, 62-, 63- of 64-rekeningen.

De onderneming ABC factureert bij oplevering 121.000 EUR.

400	Handelsdebiteuren			121.000	
	aan	451	Te betalen btw		21.000
		700	Omzet		100.000

Vervolgens dient de aanschaffingswaarde van de bestellingen in uitvoering te worden uitgeboekt bij oplevering:

7170	Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde			90.000	
	aan	370	Bestellingen in uitvoering - Aanschaffingswaarde		90.000

Daarnaast zal ook de waardevermindering van het jaar N worden teruggenomen:

379	Bestellingen in uitvoering – Geboekte waardeverminderingen			30.000	
	aan	6321	Waardeverminderingen op bestellingen in uitvoering – Terugneming (-)		30.000

Dit heeft tot gevolg dat er per 31 december N+1 het volgende resultaat wordt erkend:

Omzet	100.000
Uitboeking aanschaffingswaarde	- 90.000
Terugname waardeverminderingen	30.000
Kosten van het boekjaar N+1	40.000
Resultaat	**0**

Hetgeen logisch is als gevolg van de vaststelling in het boekjaar N dat het contract verlieslatend is.

D. Vooruitbetalingen op bestellingen in uitvoering

28. Een onderneming ontvangt van een klant in het jaar N een bestelling om een machine te bouwen ter waarde van 300.000 EUR (exclusief BTW). De finale oplevering zal pas in het jaar N+1 plaatsvinden. Per 31 december N werd er reeds een voorschot gefactureerd van 20.000 EUR (exclusief BTW); in N+1 wordt het saldo, ofwel 280.000 EUR gefactureerd.

De onderneming past de “completed contract” methode toe. De cumulatieve kost voor de constructie van de machine bedraagt in het jaar N 80.000 EUR en in het jaar N+1 100.000 EUR. De onderneming zal bij oplevering derhalve een winst van 120.000 EUR realiseren (300.000 EUR – 180.000 EUR).

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N

Het ontvangen voorschot wordt als volgt geboekt:

400	Handelsdebiteuren			24.200	
	aan	46	Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen		20.000
		451	Te betalen btw		4.200

Tijdens het boekjaar werden de kosten (voor een bedrag van 80.000 EUR) ten laste van de resultatenrekening gelegd via de respectievelijke 60-, 61-, 62-, 63- of 64-rekeningen.

Bij de toepassing van de “completed contract” methode worden deze kosten als bestelling in uitvoering erkend door volgende boekhoudkundige registratie:

370	Bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde			80.000	
	aan	7170	Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		80.000

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N+1

De slotfactuur wordt als volgt boekhoudkundig verwerkt:

400	Handelsdebiteuren			338.800	
	aan	451	Te betalen btw		58.800
		700	Omzet		280.000

De voorschotfactuur werd ondertussen reeds betaald, de ontvangen vooruitbetaling op bestellingen wordt in het jaar N+1 tevens als opbrengst erkend:

46	Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen in uitvoering			20.000	
	aan	700	Omzet		20.000

Tijdens het boekjaar N+1 werden de kosten (voor een bedrag van 100.000 EUR) ten laste van de resultatenrekening gelegd via de respectievelijke 60-, 61-, 62-, 63- of 64-rekeningen.

Vervolgens dient de aanschaffingswaarde van de bestellingen in uitvoering te worden uitgeboekt bij oplevering:

7170	Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde			80.000	
	aan	370	Bestellingen in uitvoering - Aanschaffingswaarde		80.000

Uiteindelijk kan het resultaat uit de overeenkomst als volgt worden samengesteld in het jaar N+1:

Omzet (voorschot- en slotfactuur)	300.000
Kosten boekjaar N+1	-100.000
Uitboeken aanschaffingswaarde	-80.000
Resultaat	120.000

E. Voorzieningen voor andere risico's en kosten

29. Een onderneming sluit een contract af met een klant voor de constructie van een treinstel voor een bedrag van 800.000 EUR. Per 31 december N bedragen de cumulatieve kosten voor de constructie 40.000 EUR; weliswaar heeft men tijdens het eerste jaar vastgesteld dat de staalprijs significant is gestegen en deze niet kan worden doorgerekend naar de klant.

De additionele kostprijs om de constructie te finaliseren wordt geschat op 900.000 EUR. Dit impliceert dat het contract per 31 december N verlieslatend wordt daar de totale kostprijs in dat geval 940.000 EUR zal bedragen ten opzicht van een verkoopprijs van 800.000 EUR.

Het te verwachten verlies bedraagt per 31 december N dus 140.000 EUR hetgeen hoger is dan de huidige vervaardigingprijs, zijnde 40.000 EUR.

Per 31 december N zal een waardevermindering worden geboekt voor het bedrag van de geactiveerde bestellingen in uitvoering van 40.000 EUR. Daarnaast zal tevens een voorziening worden geboekt voor het te verwachten bijkomend verlies van 100.000 EUR.Z

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N

Tijdens het boekjaar werden de kosten (voor een bedrag van 40.000 EUR) ten laste van de resultatenrekening gelegd via de respectievelijke 60-, 61-, 62-, 63- of 64-rekeningen.

Bij de toepassing van de "completed contract" methode worden deze kosten als bestelling in uitvoering erkend door volgende boekhoudkundige registratie:

370	Bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		40.000	
	7170	Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		40.000
6320	Waardeverminderingen op bestellingen in uitvoering: toevoeging		40.000	
	aan 379	Bestellingen in uitvoering – Geboekte waardeverminderingen (-)		40.000
6370	Voorzieningen voor andere risico's en kosten		100.000	
	aan 163	Voorzieningen voor andere risico's en kosten		100.000

In het jaar N+1 zal er opnieuw een raming plaatsvinden van de nog te maken kosten tot oplevering. Hierdoor zal het bedrag van de vervaardigingprijs van de bestellingen in uitvoering toenemen, en zal het bedrag van de voorziening worden teruggenomen ten opzichte van een stijging van de waardeverminderingen op de bestelling in uitvoering.

F. Zero profit margin techniek[13]

30. De NV GYZ heeft een contract afgesloten met BVBA TTT voor een bouwproject op een kunstmatig eiland. Gezien een dergelijk project nog nooit door de NV GYZ werd uitgevoerd werd er gestipuleerd in de overeenkomst dat de winstmarge op het contract minimaal 400.000 EUR zal bedragen, hetgeen gegarandeerd werd door de afnemer.

31. Gezien de aard van de activiteiten kan de voortschrijdingsgraad niet betrouwbaar worden ingeschat daar de NV GYZ geen historiek heeft voor dergelijke bouwprojecten. Derhalve zal er, door toepassing van de zero profit margin techniek in het jaar N en N+1 geen winst worden toegerekend daar de cumulatieve kost bij voltooiing onbekend is op dat ogenblik.

	Jaar N	**Jaar N+1**	**Jaar N+2**	**Jaar n+3**
Cumulatieve kosten (A)	3.000.000	4.200.000	8.000.000	10.000.000
Cumulatieve kosten bij voltooiing (B)	Onbekend	Onbekend	10.000.000	10.000.000
Voortschrijdingsgraad	Onbekend	Onbekend	80 %	100 %
Winst	Minimum 400.000	Minimum 400.000	2.000.000	2.000.000
Toe te rekenen winst	Onbekend	Onbekend	1.600.000	2.000.000
Toerekening			1.600.000	400.000
Terugname				

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N

Tijdens het boekjaar werden de kosten (voor een bedrag van 3.000.000 EUR) ten laste van de resultatenrekening gelegd via de respectievelijke 60-, 61-, 62-, 63- of 64-rekeningen. Per 31 december N wordt geen marge met betrekking tot dit contract werd erkend.

370	Bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		3.000.000	
	aan	7170 Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		3.000.000

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N+1

Tijdens het boekjaar werden de kosten (voor een bedrag van 1.200.000 EUR) ten laste van de resultatenrekening gelegd via de respectievelijke 60-, 61-, 62-, 63- of 64-rekeningen. Per 31 december N+1 wordt geen marge met betrekking tot dit contract erkend.

370	Bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		1.200.000	
	aan	7170 Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		1.200.000

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N+2

Tijdens het boekjaar werden de kosten (voor een bedrag van 3.800.000 EUR) ten laste van de resultatenrekening gelegd via de respectievelijke 60-, 61-, 62-, 63- of 64-rekeningen.

370	Bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		3.800.000	
	aan	7170 Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Aanschaffingswaarde		3.800.000

Door het feit dat vanaf het jaar N+2 de totale kostprijs van het project betrouwbaar kan worden ingeschat, kan op dat moment tevens een resultaatserkenning plaatsvinden voor de boekjaren N, N+1 en N+2:

371	Bestellingen in uitvoering – Toegerekende winst		1.600.000	
	aan	7171 Wijzigingen in de bestellingen in uitvoering – Toegerekende winst		1.600.000

Boekhoudkundige verwerking per 31 december N+3

Voor de boekhoudkundige verwerking in het jaar N+3 kan verwezen worden naar het voorbeeld opgenomen onder randnummer 26.

---

1 Artikel 95, § 1VI.B KB W.Venn.

2 Artikel 71 KB W.Venn.

3 Artikel 37 KB W.Venn

4 CBN-advies 132/7 – Boeking en waardering van voorraden, Bulletin CBN , nr.9, december 1981, 18-20, herzien op 6 oktober 2010

5 Bulletin CBN nr. 19, juli 1986, p. 8

6 Bulletin CBN. nr. 18, januari 1986, p. 15-16.

7 CHRISTIAENS, J., Toegerekende winst bij bestellingen in uitvoering, Accountancy & Bedrijfskunde, kwartaalschrift, nr. 2, 1986, pp. 72-76.

8 Het risico kan uiteraard worden verkleind door middel van:
- een adequate en tijdige administratie, in het belang van een aangepaste en analytische boekhouding of kostencalculatie (bijvoorbeeld job order costing);
- het project, zo mogelijk, op te splitsen in kleinere deelprojecten die elk apart identificeerbaar zijn. Dit wordt ook wel het segmenteren van een contract genoemd;
- een aangepast intern controlesysteem;
- een systematische jaarlijkse controle.

9 KIESO, WEYGANDT & WARFIELD, Intermediate Accounting, John Wiley & Sons, 2011, 972.

10 Artikel 72 KB W.Venn

11 Artikel 71 KB W.Venn.

12 Een collectieve derogatie werd destijds toegestaan door de Minister van Economie voor ondernemingen die lid zijn van de Confederatie Bouw of Bouwunie.

13 KIESO, WEYGANDT & WARFIELD, Intermediate Accounting , John Wiley & Sons, 2011, 972