COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2016/5 - Waardering van voorraden: gezamenlijke aankoop en doorverkoop per stuk

Advies van 4 mei 2016[1]

I. Inleiding
II. Geldige principes
III. Specifieke toepasbaarheid

I. Inleiding

1. In onderhavig advies wordt onderzocht hoe de voorraad moet worden gewaardeerd van een vennootschap die in bulk vooraf aangekochte goederen per stuk verkoopt.

De individuele waardering bij doorverkoop per stuk in huidige staat en in onveranderde vorm is afhankelijk van de criteria die de verkoper kent zoals, onder andere, het specifieke karakter en de zeldzaamheid van het stuk en kan bijgevolg sterk verschillen van stuk tot stuk.

Bijgevolg dient in het voorliggende geval een waarderingsmethode voor de voorraad te worden bepaald die overeenstemt met het boekhoudrecht.

II. Geldige principes

2. De Commissie voor boekhoudkundige normen heeft meerdere adviezen gepubliceerd met betrekking tot de boeking en waardering van voorraden[2] waarin onder meer de afzonderlijke waardering van voorraden en materiële vaste activa[3] alsook de waardering van de aanschaffingsprijs van de voorraden op grond van de verkoopprijs[4] worden behandeld.

Wat de afzonderlijke waardering van stukken van eenzelfde partij betreft, wordt er verwezen naar CBN-advies 126/6 met betrekking tot de aankoop voor een totaalprijs van een partij gebruikt materieel en gebruikte reserveonderdelen die mits bewerking of herstelling opnieuw worden gecommercialiseerd.

Overeenkomstig CBN-advies 126/6 moet de aankoopprijs van elk stuk van de partij zo goed mogelijk worden vastgesteld door de aankoopprijs voor de hele partij te verdelen over alle stukken volgens objectieve criteria. De aankoper zal immers de bedongen totaalprijs pas willen betalen als hij zich een idee heeft kunnen vormen van de verkoopprijs van elk afzonderlijk stuk.

Wat de voorraden betreft, wordt in voormeld advies artikel 31 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen (hierna: KB W. Venn.) toegepast waarin wordt bepaald dat elk bestanddeel van het vermogen afzonderlijk wordt gewaardeerd.[5]

3. Overeenkomstig ditzelfde advies kan de partij echter ook worden geboekt voor de totale aanschaffingswaarde van de partij bij gebrek aan objectieve criteria die een individuele waardering mogelijk maken.

Slechts bij gebrek aan dergelijke criteria kan de boeking van de partij tegen de totale aanschaffingswaarde worden aanvaard. In dit laatste geval rijst opnieuw de vraag op welke wijze de overblijvende voorraad moet worden gewaardeerd na de achtereenvolgende onttrekkingen van de individuele stukken ten opzichte van de totale aanschaffingswaarde van de partij goederen.

4. In het kader van de waardering van de overblijvende voorraad wordt in CBN-advies 126/6 ook de eventuele toepassing behandeld van de “lagere marktwaarde” ingeval van verlenging van de opslagtermijn.[6]

III. Specifieke toepasbaarheid

5. In het geval dat wordt behandeld in onderhavig advies komt het er bijgevolg op neer om de aanschaffingsprijs te verdelen over elk element van de partij aan de hand van objectieve criteria.

Een gelijke verdeling van de aanschaffingsprijs van de partij over de verschillende bestanddelen zou in onderhavig geval niet beantwoorden aan de voorwaarde van verdeling volgens objectieve criteria gezien de mogelijke verscheidenheid van de stukken van elke partij.

De enige “objectieve criteria” voor afzonderlijke waardering vloeien vaak voort uit de prijs waaraan de verschillende elementen worden verkocht en de overeenstemmende marge.

6. Om deze reden dient volgens de Commissie te worden verwezen naar CBN-advies 126/7 waarin specifiek de waardering van de aanschaffingsprijs van de voorraden op
grond van de verkoopprijs wordt behandeld.

In CBN-advies 126/7 wordt het bijzondere geval behandeld met betrekking tot de boeking van voorraden in de sector van distributiebedrijven en meer bepaald, de toepassing van de zogenaamde “additieve methode”, waarbij de diverse kostenbestanddelen worden toegerekend aan de voorraadrekening omdat ze werden gemaakt om ze op dat ogenblik op die plaats te brengen in de staat waarin zij zich bevinden.[7]

7. Het probleem dat wordt behandeld in CBN-advies 126/7 heeft betrekking op de mogelijkheid om de kosten om voorraden in de staat te brengen waarin ze zich bevinden met de nodige precisie te herverdelen wegens het grote aantal artikelen die worden verkocht en de verscheidenheid ervan.

Dit probleem kan zich zeer waarschijnlijk ook stellen in het geval dat wordt behandeld in onderhavig advies[8] maar blijft een randprobleem. In onderhavig advies wordt de aandacht eerder gericht op de verdeling van de specifieke aanschaffingskost van een partij over de verschillende bestanddelen ervan.

De oplossing die wordt aanbevolen in CBN-advies 126/7 stoelt op een waarderingsmethode die gebaseerd is op de verkoopprijs en kan overeenkomstig worden toegepast op onderhavig geval met het oog op de bepaling van de specifieke aanschaffingswaarde van de verschillende bestanddelen van een partij handelsgoederen.

8. In feite wordt in onderhavig advies de geldigheid onderzocht van het gebruik van de “aftrekmethode” om de aanschaffingswaarde van een voorraad te bepalen waarbij van de detailverkoopprijs van deze voorraden, de marge wordt afgetrokken waarmee de aanschaffingsprijs werd verhoogd om de verkoopprijs vast te stellen.

Volgens voormeld advies is deze methode geldig op voorwaarde dat daarmee de aanschaffingsprijs van de betrokken voorraden voldoende bij benadering kan worden gereconstrueerd. De aftrek mag niet forfaitair, noch arbitrair worden vastgesteld, maar moet het resultaat zijn van een berekening die slaat op het hele verloop van de normale cyclus voor de commercialisering en moet periodiek opnieuw worden getoetst op grond van de effectieve band tussen de gerealiseerde omzet en de kosten die tijdens de periode zijn gemaakt voor de aankoop van de verkochte goederen. De aftrekmethode moet worden becijferd per categorie van homogene producten, rekening houdende met de commerciële marge.

9. In de praktijk kunnen de gerealiseerde marges erg verschillen naargelang de verkochte stukken.

Om deze reden dient er bijzondere aandacht te worden besteed aan de afbakening van homogene goederencategorieën die worden verkocht om een passende marge te bepalen die moet worden afgetrokken van de verkoopprijs.

Overeenkomstig CBN-advies 126/7 moet de aftrek op de verkoopprijs het resultaat zijn van een berekening die slaat op het hele verloop van de normale cyclus voor de commercialisering van de momenteel voorradige goederen en periodiek opnieuw worden getoetst op grond van de effectieve band tussen de gerealiseerde omzet en de kosten die tijdens de periode zijn gemaakt voor de aankoop van de verkochte of nog voorradige goederen.

Hetzelfde geldt in onderhavig geval voor de perimeter van de verschillende gekozen categorieën van de artikelen.

Een objectieve waardering door toepassing van deze methode van de verschillende eenheden van eenzelfde partij moet resulteren in een waardering van het geheel die gelijk is aan de aanschaffingswaarde van die partij.

10. Het feit dat de stukken in partij zijn aangekocht en nieuw worden doorverkocht, in tegenstelling tot het in CBN-advies 126/6 onderzochte geval, heeft geen invloed op de toepassing van de hierboven omschreven methode.

Indien ten slotte een of meerdere categorieën van handelsgoederen langer in opslag worden gehouden, moet de eventuele toepassing van de lagere marktwaarde worden overwogen.[9]

11. Als de aanschaffingswaarde van de voorraad wordt bepaald in functie van de doorverkoopprijs verminderd met de voor de desbetreffende goederencategorie gerealiseerde marge, moet ook worden bepaald hoe onttrekkingen aan de voorraad moeten worden gewaardeerd.

Onttrekkingen aan de voorraad worden gewaardeerd aan de aanschaffingswaarde van de uitgaande voorraadbestanddelen.

Voor activa met identieke technische of juridische kenmerken wordt de aanschaffingswaarde van de uitgaande voorraden volgens één van de volgende methodes bepaald: [10]

a. individualisering van de prijs van elk bestanddeel;
b. gewogen gemiddelde prijs;
c. FIFO;
d. LIFO;

12. De methode van individualisering van de prijs van elk bestanddeel moet in principe enkel worden toegepast op voorraadbestanddelen die niet onderling verwisselbaar zijn.[11] A contrario, onttrekkingen van onderling verwisselbare voorraadbestanddelen worden bij voorkeur

gewaardeerd volgens een van de andere drie methodes. Voor de rest wordt er ook verwezen naar de toelichtingen in CBN-advies 132/7.[12]

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat het ontwerp van dit advies op 19 februari 2016 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

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

3 CBN-advies 126/6 - Afzonderlijke waardering bij voorraden en materiële vaste activa, , Bull. CBN, nr. 23, december 1988, 3-4.

4 CBN-advies 126/7 - Waardering van de aanschaffingsprijs van de voorraden op grond van de verkoopprijs, , Bull. CBN, nr. 24, december 1988, 13-14.

5 Art.31, KB W. Venn.

6 Overeenkomstig de bepaling van artikel 69, § 1 van het KB W.Venn. waarin wordt bepaald dat de grond- en hulpstoffen, het gereed product, de handelsgoederen en de voor verkoop bestemde gebouwen worden gewaardeerd tegen aanschaffingswaarde of tegen de marktwaarde op balansdatum als die lager is.

7 Zie ook CBN-advies 132/7, Bull. CBN, nr. 36, november 1996, 2-37.

8 Indien de verdeling nodig is van eventuele portkosten, transportkosten, verzekeringskosten of bewerkingskosten verbonden aan de opslag.

9 Overeenkomstig de bepaling van artikel 69, § 1 van het KB W.Venn. waarin wordt bepaald dat de grond- en hulpstoffen, het gereed product, de handelsgoederen en de voor verkoop bestemde gebouwen worden gewaardeerd tegen aanschaffingswaarde of tegen de marktwaarde op balansdatum als die lager is.

10 CBN-advies 132/7 en artikel 43, eerste lid, KB W.Venn.

11 CBN-advies 132/7, op.cit.

12 CBN-advies 132/7, op.cit.