CBN advies 132-7 - Boeking en waardering van voorraden

- **I. Algemene inleiding**
  - A. Begrip "voorraad"
  - B. Algemene benadering van voorraden in het koninklijk besluit van 8 oktober 1976
- **II. Basisbeginselen van de boekhoudwetgeving inzake voorraden**
  - A. Algemeen boekingsschema
    - 1. Relaties met derden
    - 2. Voorraden en voorraadwijzigingen
    - 3. Gebruik van de rekeningen "voorraadwijzigingen"
  - B. Waarderingsbeginselen
  - 1. Overzicht van de belangrijkste regels
    - 2. Aanschaffingswaarde van inkomende voorraden
    - 3. Waarde van uitgaande voorraden
    - 4. Beginsel van de afzonderlijke waardering
    - 5. Inventarisopneming en -waardering
- **III. Toepassingen**
  - A. Handelsgoederen
  - B. Grond- en hulpstoffen
  - C. Gereed product (voorraadproductie)
  - D. Goederen in bewerking (voorraadproductie)
- **IV. Samenvatting van de voorraadwaarderingsregels in de toelichting van de jaarrekening**

I. Algemene inleiding

Dit advies behandelt de voorraden in de context van de algemene boekhouding en de jaarrekening. De algemene boekhouding met betrekking tot voorraden moet evenwel worden gezien in het ruimere kader van voorraadbeheer en -verloop, dat het zuiver boekhoudkundige aspect overstijgt. Voorraadbeheer en -verloop ressorteren onder de eigen organisatie van elke onderneming.

Dit advies gaat niet in op de specifieke problemen in verband met:

- a) voor de verkoop bestemde onroerende goederen;
- b) verlening van diensten;
- c) bestellingen in uitvoering.

Die aspecten zullen in een later advies worden behandeld.

Het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, behandelt de voorraden vanuit drie verschillende invalshoeken :

- 1° als actiefbestanddelen, te boeken in de voorraadpost aan actiefzijde en, naar gelang van hun functie in het bedrijf van de onderneming in de desbetreffende subpost (grond- en hulpstoffen, goederen in bewerking, gereed product, handelsgoederen, onroerende goederen bestemd voor verkoop);
- 2° als bestanddelen van de resultatenrekening die in de volgende posten van het bedrijfsresultaat moeten worden geboekt :
  - II.A. Handelsgoederen, grond- en hulpstoffen
    - 1. Aankopen
    - 2. Wijziging in de voorraad (toename -, afname +)
  - I.B. Wijziging in de voorraad goederen in bewerking en gereed product en in de bestellingen in uitvoering (toename +, afname -)
  - II.E. Waardeverminderingen op voorraden, op bestellingen in uitvoering (...);
- 3° als bestanddelen waarop specifieke waarderingsregels van toepassing zijn.

A. Begrip "voorraad"

1. Zowel in de algemene optiek van het voornoemde besluit als in de bedrijfseconomische realiteit maken voorraden deel uit van de bedrijfscyclus, waar zij :

- ofwel bij eerste gebruik worden geconsumeerd,
- ofwel worden verkocht als zodanig dan wel na afloop van een lopend of voltooid productieproces.

Daarom :

- a) worden voorraden (1) in de balans ondergebracht in de categorie vlottende activa;
- b) worden aankopen van handelsgoederen, grond- en hulpstoffen, verkopen van handelsgoederen en afgewerkte producten alsook voorraadwijzigingen, in de resultatenrekening ondergebracht bij de bedrijfsresultaten;
- c) moet de aanschaffings- of de vervaardigingswaarde, bij de waardering, worden getoetst aan de markt- of realisatiewaarde.

De goederen die in andere balansposten thuishoren, vallen niet onder de definitie van voorraden en mogen - boekhoudkundig - dan ook niet als voorraden worden beschouwd.

Het gaat hier met name om :

a) de post «vaste activa», met andere woorden, de vermogensbestanddelen die bestemd zijn om duurzaam voor de bedrijfsuitoefening te worden gebruikt (art. 15.2 van de vierde E.E.G.-richtlijn), meer in het bijzonder de post «Materiële vaste activa», zoals :

- materiële goederen die bestemd zijn om vaste activa te worden of waarvoor reeds is beslist dat zij vaste activa zullen worden;
- reserveonderdelen voor installaties en uitrusting, die uitsluitend worden gebruikt voor de werking van die installaties en uitrusting (2);
- verpakkingen waarop statiegeld wordt of zal worden aangerekend;
- katalysatoren;

b) beleggingseffecten of geldbeleggingen;

c) de overlopende rekeningen; daarmee worden de tijdens een bepaald boekjaar ontvangen (of te ontvangen) opbrengsten en gemaakte (of te maken) kosten toegerekend aan de boekjaren waarop zij betrekking hebben, door overdracht van een vorig boekjaar of naar een later boekjaar.

2. Conform de voorstelling van de resultatenrekening zoals in de bijlage bij het koninklijk besluit van 8 oktober 1976, moet een onderscheid worden gemaakt tussen de kosten die betrekking hebben op :

- enerzijds, grond- en hulpstoffen opgenomen in de rekeningen 600 en 601 van het algemeen rekeningenstelsel, aankopen van diensten, werk en studies die een invloed hebben op de rechtstreekse vervaardigingsprijs van de voorraden, en algemene onderaannemingen (rekeningen 602 en 603), alsook handelsgoederen (rekening 604);
- anderzijds, de verwerving van de in rekening 61 bedoelde «diensten en diverse goederen».

Onder «diensten en diverse goederen» moeten worden verstaan :

- a) door de onderneming van derden verworven diensten die niet medebepalend zijn voor de rechtstreekse vervaardigingsprijs van de voorraden en betrekking hebben op de bedrijfsuitoefening (3), zoals verhuur van gebouwen of materieel, verzekeringen, telecommunicatie, vergoedingen voor merken en octrooien; kosten verbonden aan de diensten om het personeel een onrechtstreekse of uitgestelde bezoldiging of een vervangingsinkomen te bezorgen, zoals premies voor groeps- of wettelijke verzekeringen, worden niet in deze post opgenomen; erelonen, kosten voor uitzendkrachten alsook rechtstreekse en onrechtstreekse bezoldigingen en het rust- en overlevingspensioen van bestuurders, zaakvoerders of werkende vennoten, worden wel in deze post opgenomen, als zij niet op grond van een arbeidsovereenkomst zijn verschuldigd;
- b) van derden verworven goederen die worden verbruikt in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening maar waarvoor voorraadbeheer niet mogelijk is (bijvoorbeeld water, gas en elektriciteit), of die bedrijfsorganisatorisch qua omvang verwaarloosbaar zijn en daarom evenmin voor voorraadbeheer noch voor inventarisatie in aanmerking worden genomen (bijvoorbeeld kosten voor documentatiemateriaal, courante kantoorbenodigdheden, ...).

3. Voorraden worden integraal als vlottende activa beschouwd, zelfs wat daarvan als minimum nodig is om te kunnen werken. Ten belope daarvan worden wellicht de nodige middelen op duurzame wijze aangewend. Maar inzake duurzame aanwending voor de bedrijfsuitoefening, gaat het basisbesluit uit van elk goed afzonderlijk, dus niet van goederengroepen, om te bepalen of het gaat om vaste dan wel om vlottende activa.

4. Er moet een onderscheid worden gemaakt tussen voorraden in de technische en in de economische zin van het woord.

Voorraden in de technische zin zijn de voorraden die als actiefbestanddelen zijn opgenomen in de balans. Voorraden in de economische zin omvatten alle goederen met de aard van voorraden waarop de onderneming een risico loopt. In vergelijking met de technische voorraden omvatten zij :

- in meer, de bestelde dan wel contant of op termijn gekochte voorraden, -
- in min, de reeds contant of op termijn verkochte voorraden.

Dit advies behandelt in hoofdzaak de voorraden in de technische zin van het woord. Toch moeten ook de bestelde voorraden en de contant of op termijn gekochte of verkochte voorraden aan bod komen, namelijk in verband met de waarderingen en de risico's waarvoor voorzieningen moeten worden gevormd. Er wordt in dit verband verwezen naar advies 132/4 in bulletin nr. 22 van juni 1988.

5. Wat de activering van voorraden en de boeking van inkomende en uitgaande voorraden betreft, wordt gewoonlijk verwezen hetzij naar het begrip «eigendom» en het ogenblik waarop de eigendom wordt overgedragen, hetzij naar het begrip «risico» en het ogenblik waarop de meeste risico's worden overgedragen (4). Die overdracht vindt over het algemeen plaats op het ogenblik waarop de goederen bij de onderneming of haar lasthebber (expediteur of entrepothouder) worden geleverd of, omgekeerd, op het ogenblik waarop de goederen niet langer in handen zijn van de onderneming of haar lasthebber. In beginsel worden dan ook op dat ogenblik de inkomende en de uitgaande voorraden geboekt (5). In de praktijk worden zij over het algemeen periodiek in de algemene boekhouding opgenomen.

Goederen die in consignatie, in bewaring of op zicht zijn gegeven, blijven deel uitmaken van de voorraad van de eigenaar tot ze door de bemiddelaar of de bewaarder worden verkocht (6). Dat geldt ook voor goederen in bewerking: zij blijven tot de voorraad van de eigenaar behoren (7).

Gelet op hun bestemming - specifiek bedoeld voor de betaling van voorraadaankopen - worden vooruitbetalingen op voorraadaankopen, krachtens zowel het besluit van 8 oktober 1976 als het besluit op het algemeen rekeningenstelsel, in de balanspost «Voorraden» opgenomen, dus niet onder «Vorderingen». Het gaat hier in beginsel inderdaad niet om een te recupereren vordering. De vordering verdwijnt door vereffening met de schuld die ontstaat bij de voorraadaankopen.

Het feit dat die vooruitbetalingen in de voorraadpost worden opgenomen, betekent niet dat de hieronder beschreven regels voor de waardering en boekhoudkundige verwerking van voorraden, daarop van toepassing zijn. De vooruitbetalingen worden geboekt tegen nominale waarde, onverminderd de eventuele boeking van waardeverminderingen ingeval de persoon aan wie de vooruitbetaling is verricht, de bestelde voorraden niet zou leveren en ingeval de terugbetaling van de vooruitbetaling zou worden betwist of de terugwinning ervan onzeker zou zijn.

B. Algemene benadering van voorraden in het koninklijk besluit van 8 oktober 1976

Handelsgoederen, hulp- en grondstoffen (grondstoffen, verbruiksgoederen en hulpstoffen) worden in dit besluit - dat veeleer de nadruk legt op de bedrijfsstromen dan op voorraden - in de eerste plaats en bij hun verwerving, niet zozeer als opgeslagen activa gezien, maar als kosten ten laste van de resultatenrekening.

De actiefrekeningen met betrekking tot die voorraadcategorieën vormen (8) de gecumuleerde tegenboeking van de rekening voorraadwijzigingen, die op haar beurt in de resultatenrekening de kost moet corrigeren van de voorraadaankopen en de andere naar aard verwante kosten, om zo de kost te verkrijgen van de verkochte handelsgoederen, grondstoffen, verbruiksgoederen en verbruikte hulpstoffen. Het bedrag van de betrokken voorraden vertegenwoordigt daarom als het ware «nog niet verbruikte kosten» of «opgeslagen» kosten.

Parallel daarmee worden onder de opbrengsten in de eerste plaats de wijzigingen van de goederen in bewerking en het gereed product uitgedrukt, om zo rekening te houden met de tijdens het boekjaar «opgeslagen productie» (9), dus niet enkel met de tijdens dat boekjaar verkochte productie (omzet).

Het gecumuleerde bedrag van die voorraden vertegenwoordigt daarom als het ware de «tegen vervaardigingsprijs geraamde opbrengsten die nog niet zijn of kunnen worden gerealiseerd».

Tot slot worden ook de geproduceerde vaste-activa (interne werkzaamheden die als vaste activa worden gevaloriseerd) onder de opbrengsten uitgedrukt om, parallel met de wijzigingen in de vaste activa, rekening te kunnen houden met het bedrag van de productie voor intern gebruik die niet bestemd is voor de verkoop.

Niettemin vertegenwoordigen de voorraden meer dan «niet volledig verbruikte kosten» of «opbrengsten die nog niet zijn of kunnen worden gerealiseerd»; het zijn immers belangrijke vermogensbestanddelen van de onderneming, waarop zij een concreet en specifiek risico loopt (ontaarding, verlies, veroudering, prijsdaling) maar waarmee zij ook en tegelijkertijd haar voordeel kan doen in geval van prijsstijgingen. Wanneer de inventaris wordt opgemaakt en de jaarrekening dienovereenkomstig aangepast, moet dus niet enkel rekening worden gehouden met de aan de voorraden verbonden fysieke risico's, maar ook met de waardeveranderingen die zij kunnen ondergaan.

II. Basisbeginselen van de boekhoudwetgeving inzake voorraden

In de algemene visie van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 over de voorraden, later bevestigd door het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningenstelsel, zijn de bedrijfskosten met betrekking tot de voorraden, de algebraïsche som van :

- enerzijds, de prijs waartegen handelsgoederen, grond- en hulpstoffen zijn gekocht en waaruit de relaties met derden blijkt, en,
- anderzijds, de voorraadwijzigingen die de evolutie in omvang en waarde van die voorraden en dus van de interne voorraadbewegingen tijdens die periode weergeven (tegen aanschaffingsprijs, eventueel na correctie tegen lagere marktwaarde).

In diezelfde visie zijn de bedrijfsopbrengsten met betrekking tot de voorraden, de algebraïsche som van :

- enerzijds, de omzet, m.a.w., de prijs waartegen de handelsgoederen en gerede producten tijdens de periode zijn verkocht en waaruit de relaties met derden blijkt; en,

- anderzijds, de voorraadwijzigingen met betrekking tot de goederen in bewerking en gerede producten, waaruit aan de hand van de aanschaffingswaarde, eventueel na correctie tegen lagere marktwaarde de interne bewegingen in de opgeslagen productie blijken.

De vraag werd gesteld of de Belgische reglementering andere benaderingen uitsluit, namelijk :

- aankopen van handelsgoederen, grond- en hulpstoffen niet als kosten beschouwen, maar als aankopen van actiefbestanddelen en het voorraadverbruik, aangevuld met de inventariscorrecties, boeken als bedrijfskost inzake voorraden;

- voorraadwijzigingen bij goederen in bewerking en gereed product zien hetzij als een geheel, samen met de voorraadwijzigingen bij handelsgoederen, grond- en hulpstoffen, hetzij als een correctie van de bedrijfskosten (10), veeleer dan als een (positieve of negatieve) opbrengst;

- op basis van de rangschikking van de kosten naar bestemming in plaats van naar aard, alle resultaten met betrekking tot de volledige voorraad in de totale kosten van de verkochte producten (cost of sales) opnemen. Deze benadering is optioneel toegestaan voor de geconsolideerde jaarrekening (art. 29, § 2 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990).

Deze benaderingen hebben vanzelfsprekend elk hun eigen verdienste en samenhang. Zij zijn toegestaan door de Europese richtlijnen en diverse buitenlandse normen. Hun onderlinge verschillen hebben trouwens uitsluitend betrekking op de wijze waarop, in de rekeningen, de kosten van voorraden en de evolutie daarvan worden voorgesteld, maar hebben geen invloed op de eindresultaten.

De benadering in het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 en in het besluit van 12 september 1983 is echter opgenomen in en toegestaan zowel door de Europese richtlijnen als door de internationale doctrine. Het voordeel van die benadering is dat, zowel in de boekhouding als in de jaarlijkse rapporteringsstaten, een duidelijk onderscheid wordt gemaakt tussen, enerzijds, de aankopen en verkopen waarmee effectieve externe stromen gepaard gaan tussen de onderneming en derden en die op hun beurt effectieve kasstromen doen ontstaan voor een welbepaald bedrag, en anderzijds, de voorraadbewegingen binnen de onderneming, waarvan de waardering een zekere subjectieve beoordeling impliceert. Een ander voordeel van die benadering is dat zij bevattelijker is en zowel door kleine, middelgrote en grote ondernemingen, als door industriële ondernemingen en handelsondernemingen kan worden gevolgd.

Volgens de Commissie is er geen afdoende reden om af te stappen van de benadering van de koninklijke besluiten van 8 oktober 1976 en 12 september 1983.

A. Algemeen boekingsschema

1. Relaties met derden

Relaties met derden (aankopen, verkopen, te betalen of terug te vorderen B.T.W., ontvangen of toegekende ristorno's en kortingen) worden dagelijks geregistreerd in de dagboeken en naar de rekeningen overgebracht conform het volgende algemene schema :

Bij aankoop :

600 Aankopen

411 Terug te vorderen B.T.W.

aan 440 Leveranciers

Bij verkoop :

400 Handelsdebiteuren

aan 700 Verkopen

451 Te betalen B.T.W.

De totale aankopen en verkopen van het boekjaar worden, na aftrek van de ristorno's en kortingen, als dusdanig als bedrijfsresultaten opgenomen.

2. Voorraden en voorraadwijzigingen

De waarde van de voorraden schommelt voortdurend op basis van:

a) de inkomende voorraden;

b) de uitgaande voorraden;

c) de toevoeging van kosten aan de waarde van de voorraden;

d) de inventarisoverschotten of -tekorten;

e) de geboekte verschillen tussen de aanschaffingswaarde van de voorraden en hun lagere marktwaarde;

f) en de geboekte aanvullende waardeverminderingen om rekening te houden hetzij met de evolutie van de realisatie- of marktwaarde van de voorraden, hetzij met de risico's inherent aan de aard van de betrokken producten of van de gevoerde activiteit (K.B. 8 oktober 1976, art. 31, derde lid).

Voorraadwijzigingen van het ene boekjaar tot het andere moeten integraal, met uitzondering van de waardeverminderingen op voorraden (11), in de resultatenrekening worden opgenomen :

- in post II, bedrijfskosten sub A, 2. «wijziging in de voorraad» voor de handelsgoederen, grond- en hulpstoffen;
- in post I, B, bedrijfsopbrengsten, voor de goederen in bewerking en het gereed product. Daarbij wordt het volgende schema gebruikt :

Eindvoorraad > beginvoorraad :

Voorraad .... aan Voorraadwijziging

Eindvoorraad < beginvoorraad :
Voorraadwijziging .... aan Voorraad

3. Gebruik van de rekeningen "voorraadwijzigingen"

Qua voorstelling en, in voorkomend geval, openbaarmaking van de jaarrekening bevatten de schema's in bijlage bij het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 slechts de twee voornoemde posten voor voorraadwijzigingen. Een administratieve en boekhoudkundige controle van het verloop van de voorraden die er enkel in zou bestaan eens per jaar bij het inventariseren, de waarde van de eindvoorraad te toetsen aan de waarde van de oorspronkelijke voorraad, volstaat uiteraard enkel in uitzonderlijke gevallen - ondernemingen met een eenvoudige structuur of relatief kleine ondernemingen - om te voldoen aan het fundamentele vereiste van artikel 2 van de wet van 17 juli 1975. Op grond van dat artikel moet een onderneming immers een voor de aard en de omvang van haar bedrijf passende boekhouding voeren. Voor de bedrijfsleiding is het saldo van de rekening voorraadwijzigingen in se niet relevant, omdat daarin naar hun aard heterogene factoren zijn verwerkt (inkomende voorraden, uitgaande voorraden tegen andere prijzen dan die van de inkomende voorraden gezien de toevoeging van gemaakte kosten, inventarisoverschotten en -tekorten, schommelingen van de marktprijs, veroudering, ...).

Het beheer van opslagruimten en voorraden impliceert een passende administratieve follow-up, desgevallend zelfs extra-boekhoudkundig. Daarentegen vereist de follow-up van de financiële positie van een onderneming via de periodieke boekhoudstaten (bijvoorbeeld maandelijks) dat rekening wordt gehouden met de voorraadwijzigingen tijdens de betrokken periode, zeker wanneer het gaat om inkomende voorraden, de opneming van kosten in de waarde van de voorraad, toevoeging van productiekosten aan de goederen in bewerking en uitgaande voorraden.

Het beginsel van voorraadwaardering tegen aanschaffingswaarde of vervaardigingsprijs impliceert voor een onderneming dat zij haar kosten en uitgaven voor de opslag van voorraden op de plaats waar en in de staat waarin zij zich bevinden, in de rekening «voorraden» opneemt door de interne toerekening via de rekening voorraadwijzigingen, om zo tot de aanschaffingswaarde te komen (cf. infra).

Voor de boeking van voorraadwijzigingen worden over het algemeen twee methodes toegepast :

a)De onderneming houdt een permanente inventaris bij, in franken, en de voorraadwijzigingen worden doorlopend (of frequent, bijvoorbeeld maandelijks) in de algemene boekhouding geregistreerd. De boeking geschiedt gelijktijdig voor voorraadwijzigingen, voorraden, aankopen, uitgaande voorraden, toerekening van kosten aan de voorraden, enz. Bij de fysieke inventaris worden de verschillen in hoeveelheden vastgesteld en de nog niet ingeschreven voorraadwijzigingen geboekt.

Niet-industriële ondernemingen gebruiken daarvoor het volgende schema :

- Inkomende voorraden en toevoeging van bijkomende kosten :

34 Handelsgoederen

aan 6094 Vraadwijzigingen van handelsgoederen

- Uitgaande voorraden :

6094 Voorraadwijzigingen van handelsgoederen

aan 34 Handelsgoederen

Industriële ondernemingen gebruiken de volgende schema's :

Voor grondstoffen en hulpstoffen :

- Inkomende voorraden en toevoeging van kosten :

30 (31) Voorraden grondstoffen (hulpstoffen)

aan 6090 (6091) Voorraadwijzigingen van grondstoffen (hulpstoffen)

6090 (6091)Voorraadwijzigingen van grondstoffen (hulpstoffen)

aan 30 (31) Voorraden van grondstoffen (hulpstoffen)

Voor goederen in bewerking en gereed product :

- Inkomende voorraden en toevoeging van kosten :

32 (33) Voorraden van groederen in bewerking (gereed product)

aan 712 (713) Wijzigingen in de voorraad goederen in bewerking (gereed product)

- Uitgaande voorraden :

712 (713) Wijzigingen in de voorraad goederen in bewerking (gereed product)

aan 32 (33) Voorraden van goederen in bewerking (gereed product)

De boekhouding kan als volgt worden aangepast ten behoeve van een interne analyse van kosten en opbrengsten van welke aard ook :

- hetzij door een passende onderverdeling van de betrokken rekeningen in het rekeningenstelsel;

- hetzij door een onderverdeling van de rekeningen en de opstelling van een overeenstemmende exploitatietabel;

- hetzij, in complexere gevallen, door de toevoeging van een analytische boekhouding (klassen 8 en 9) die via verbindingsrekeningen - zogenaamde «spiegelrekeningen» - op de structuur van de algemene boekhouding is gebaseerd.

b) In de analytische boekhouding wordt een permanente inventaris bijgehouden; die wordt boekhoudkundig periodiek in de algemene boekhouding geïntegreerd. Voorraadwijzigingen worden in de algemene boekhouding ingeschreven op het moment van die integratie. Die tweede methode heeft evenwel tot gevolg dat, van de ene integratie tot de andere, de resultaten in de algemene boekhouding niet de realiteit weergeven. Voor een correct beeld, bijvoorbeeld voor de opstelling van maandelijkse boekhoudstaten, moeten de voorraden uit de analytische boekhouding worden overgenomen en het resultaat in rekeningen van klasse 6 en 7 gecorrigeerd naar verhouding van de voorraadwijzigingen.

Welke methode ook wordt toegepast voor de boekhoudkundige controle op het verloop van de voorraden, er moet steeds een verband bestaan tussen de algemene boekhouding, de administratieve follow-up van de voorraden en de inventaris, wil een boekhouding verifieerbaar zijn.

B. Waarderingsbeginselen

1. Overzicht van de belangrijkste regels

Krachtens artikel 27 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 worden de grond- en hulpstoffen, het gereed product, de handelsgoederen en de voor verkoop bestemde goederen gewaardeerd tegen aanschaffingswaarde of tegen de marktwaarde op balansdatum als die lager is.

Een waardering tegen lagere marktwaarde mag niet meer behouden blijven, indien later de marktwaarde hoger komt te liggen dan de voor de waardering van de voorraden gehanteerde lagere marktwaarde.

Krachtens artikel 31, derde lid, worden waardeverminderingen 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 de gevoerde activiteit. Die waardeverminderingen mogen niet worden gehandhaafd in die mate waarin zij op het einde van het boekjaar hoger zijn dan wat vereist is volgens een actuele beoordeling van de minderwaarden waarvoor ze werden gevormd (art. 19, zesde lid).

Actiefbestanddelen worden afzonderlijk gewaardeerd per categorie van goederen met volkomen identieke technische kenmerken, dus goederen die de facto onderling verwisselbaar zijn (art. 18).

2. Aanschaffingswaarde van inkomende voorraden

Het beginsel dat voorraden tegen aanschaffingswaarde in de balans worden opgenomen impliceert in de regel dat alle kosten die worden gemaakt om de voorraden in hun huidige staat te brengen op de plaats waar ze zich bevinden, moeten worden opgenomen in de waarde waartegen die voorraden in de balans voorkomen. Andere kosten dan die om de voorraden in hun huidige staat te brengen op de plaats waar ze zich bevinden, mogen niet in de aanschaffingswaarde worden opgenomen; zij moeten ten laste worden gebracht van de periode waarin zij werden gemaakt.

Dit betekent, enerzijds, dat bijkomende kosten en productiekosten van de periode moeten worden toegerekend aan de waarde van de voorraden (cf. infra) en, anderzijds, dat de uitgaande voorraden tegen reële aanschaffingswaarde moeten worden geboekt.

De kosten om de voorraden in hun huidige staat te brengen op de plaats waar zij zich bevinden, alsook de productiekosten worden aan de voorraden toegerekend via rekening 609 of 71 «Voorraadwijzigingen». Zo worden de voorraden tegen aanschaffingsprijs (met inbegrip van de bijkomende kosten) of tegen vervaardigingsprijs geactiveerd.

3. Waarde van uitgaande voorraden

Uitgaande voorraden worden, via rekening 609 of 71, van de voorraden afgeboekt tegen de reële of vermoedelijke aanschaffingswaarde van de bestanddelen die de voorraad hebben verlaten.

Voor activa met identieke kenmerken bepaalt artikel 33 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 dat de aanschaffingswaarde van de uitgaande voorraden volgens één van de volgende methodes wordt bepaald :

- 1. individualisering van de prijs van elk bestanddeel;
- 2. gewogen gemiddelde prijs;
- 3. F.I.F.O. (de oudste activa vertrekken eerst);
- 4. L.I.F.O. (de laatst verworven activa vertrekken eerst).

A contrario zijn andere methodes en met name de zogenaamde methode van de

«ijzeren voorraad» (12) niet toegestaan.

Bijgevolg wordt de aanschaffingswaarde van de uitgaande voorraden en onrechtstreeks dus ook van de blijvende voorraden, berekend op basis van een methode waarmee bepaald wordt welke voorraden fysiek weg zijn.

- a) De eerste methode impliceert dat, voor voorraden met identieke kenmerken, telkens als voor een lot de aanschaffingsprijs verschilt van die van een ander, het betrokken lot wordt geïdentificeerd. Het gevaar met die methode is, dat via de keuze van loten die worden geacht de voorraad te hebben verlaten, de resultaten kunnen worden gemanipuleerd. Daarom wordt zij afgeraden voor onderling verwisselbare voorraadbestanddelen. In de praktijk blijkt ze trouwens voor voorraden nagenoeg niet te worden gebruikt.

- b) De F.I.F.O.-methode gaat ervan uit dat de oudste activa de voorraden eerst verlaten en dat de laatst ingekomen activa dus in de voorraad blijven. Hun aanschaffingsprijs kan bijgevolg gemakkelijk worden bepaald onder verwijzing naar de meest recente aankopen of de laatst ingekomen voorraden. Deze methode vereist dus geen complexe administratieve follow-up van de voorraden.

  De vraag werd gesteld of het niet eenvoudiger kan en overblijvende voorraden niet op basis van de aanschaffingskost van het laatst ingekomen lot mogen worden gewaardeerd, in plaats van op basis van de reële aanschaffingskost van de laatst ingekomen loten die worden geacht nog in voorraad te zijn aan het einde van de periode. In deze benadering stemt de aanschaffingswaarde van de overblijvende voorraden niet overeen met de aanschaffingswaarde van de volledige voorraad. Voor zover de aanschaffingsprijs van de laatst ingekomen loten niet te sterk schommelt, lijken er geen bezwaren te zijn tegen deze methode, aangezien de toepassing ervan geen grote invloed zou hebben op de rekeningen. Zij zal normaliter enkel op uiterst gediversifieerde voorraden kunnen worden toegepast. Voor zeer grote voorraden zou het zeker niet verantwoord zijn deze vereenvoudigde methode toe te passen.

- c) Bij de methode van de gewogen gemiddelde prijs worden de uitgaande voorraden gewaardeerd tegen hun gewogen gemiddelde aanschaffingsprijs.

  Die gewogen gemiddelde prijs wordt berekend hetzij na elke voorraadinput, hetzij per periode.

  In het eerste geval wordt de gewogen gemiddelde prijs als volgt berekend :

totale aanschaffingswaarde van de voorraad vóór de input, plus de aanschaffingswaarde van de ingekomen voorraden
---
aantal activa in voorraad vóór de input, plus het aantal activa waaruit de input bestaat

In het tweede geval wordt de gewogen gemiddelde prijs als volgt berekend :

totale aanschaffingswaarde van de voorraad bij het begin van wBR>de periode, plus de kostprijs van de tijdens de periode ingekomen voorraden
---
totaal aantal activa in voorraad bij het begin van de periode en ingekomen tijdens de periode

In het kader van zijn bevoegdheid om de waarderingsregels vast te stellen, bepaalt de raad van bestuur ook de in aanmerking te nemen periode. Dat kan een dag, een week of een maand zijn. Bij toepassing van de F.I.F.O.-methode verliest de periode haar specifieke relevantie naarmate zij langer wordt en de omloopsnelheid van de voorraden toeneemt. Om relevant te blijven mag de betrokken periode niet langer zijn dan één maand, behalve voor kleine ondernemingen die boekhoudkundig met kwartalen werken en waarvoor een periode van drie maanden dan ook aanvaardbaar is. De toepassing van deze methode impliceert een passende administratieve controle op het verloop van de voorraden, die het mogelijk maakt de aanschaffingswaarde van de uitgaande voorraden vast te stellen.

- d) Volgens de L.I.F.O.-methode verlaten de laatst ingekomen voorraden de voorraden het eerst, gevolgd door de vroegere voorraden in omgekeerde volgorde, zodat de oudste voorraden het langst in voorraad blijven.

  Deze methode streeft ernaar het voorraadverbruik in de resultatenrekening te verwerken tegen de aanschaffingsprijs van die voorraad - of van identieke bestanddelen - tijdens dezelfde periode of tijdens de meest recente periode.

  Voor zover de voorraden constant blijven of aangroeien, heeft de stijging van de marktwaarde van de oude, per definitie niet-verbruikte voorraden, geen invloed op het resultaat. Vergeleken bij de F.I.F.O.-methode of de methode van de gewogen gemiddelde prijzen, uit die stijging zich in een toenemend verschil tussen de aanschaffings- en de marktwaarde. Omgekeerd is dit niet per se het geval : wanneer de

marktwaarde onder de aanschaffingswaarde daalt, geldt immers het beginsel van waardering tegen marktwaarde.

Over het algemeen wordt de L.I.F.O.-methode geacht beter aan te sluiten bij het «matching principle» dan de andere methodes, omdat de kostprijs van de inkomende en de uitgaande voorraden wordt verbonden aan het betrokken boekjaar, wat economisch een correcter beeld geeft van het resultaat van de periode. Bij prijsstijging daarentegen leidt deze methode tot een onderwaardering van de voorraden op de balans. Daarom eist de Belgische boekhoudreglementering, conform de vierde richtlijn, dat «wanneer, inzonderheid bij de toepassing van de L.I.F.O.-methode, de boekwaarde van de voorraden aanzienlijk verschilt van de waarde berekend op basis van de marktwaarde op balansdatum, het totale bedrag van dit verschil in de toelichting wordt vermeld» (art. 33, derde lid).

Volgens deze methode moet bij de bepaling van de vermoedelijke aanschaffingswaarde van elke uitgaande voorraad, die als referentie dient voor de uitgaande boekhouding, worden gekeken naar de recentste, overeenstemmende inkomende voorraad. Dat mag verrichting per verrichting gebeuren. Administratief is dat echter een omslachtige procedure. Daarom wordt vaak per periode gewerkt, de uitgaande en de inkomende voorraden worden per periode gegroepeerd en binnen elke periode wordt een gemiddelde prijs gehanteerd. De betrokken periode kan een dag, een week of een maand bedragen, of enig andere relevante tussenliggende tijdsspanne. Deze methode mag echter niet worden toegepast om de voorraad aan het einde van het jaar te vergelijken met de voorraad aan het begin van het jaar. Immers, hoe langer de periode, hoe groter de kans dat de voorraad op een gegeven ogenblik in die periode kleiner is dan bij het begin van de periode, zonder dat hiermee rekening wordt gehouden bij de waardering van de voorraden. Bovendien zou de L.I.F.O.-methode, bij verlenging van de referentieperiode, soortgelijke resultaten opleveren als de methode van de ijzeren voorraad. Met uitzondering van de enkele gevallen bedoeld in artikel 32 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976, is laatstgenoemde methode echter niet toegestaan. Er lijkt echter geen bezwaar tegen te bestaan om, in het kader van een administratieve vereenvoudiging, de voorraden die tijdens eerdere boekjaren zijn ingekomen per langere periode - zelfs per boekjaar - te groeperen om een gemiddelde aanschaffingsprijs per boekjaar te bepalen.

Bij toepassing van de L.I.F.O.-methode moeten administratieve en boekhoudkundige procedures worden uitgewerkt op grond waarvan de aanschaffingsprijs kan worden bepaald van, enerzijds, de goederen die worden geacht de voorraad te hebben verlaten en, anderzijds, de loten die worden geacht in voorraad te blijven.

Naast de klassieke benadering van de L.I.F.O.-methode zijn er ook nog de zogenaamde «monetaire» L.I.F.O.-methodes. De Commissie is daarop ingegaan in haar advies 132/1 in bulletin nr. 9 van december 1981, waarnaar dan ook wordt verwezen.

Hoewel het Belgische boekhoudrecht de L.I.F.O.-methode heeft aanvaard, want toegestaan door de vierde richtlijn, moet worden opgemerkt dat zij internationaal niet langer de voorkeur geniet. Sinds de herziening van de I.A.S. 2-norm in 1993, wordt deze methode door het I. A.S.C. niet langer als bevoorrechte methode maar enkel nog als «alternatieve methode» aanvaard. Voorwaarde is wel dat in de toelichting bij de jaarrekening bijkomende informatie wordt verstrekt.

Uit een - weliswaar beperkt - onderzoek dat de Commissie heeft gevoerd, blijkt trouwens dat de L.I.F.O.-methode in België weinig wordt gebruikt.

4. Beginsel van de afzonderlijke waardering

Cf. advies 126/6 «Individualisering van de aanschaffingsprijs» in bulletin nr. 23 van december 1988.

5. Inventarisopneming en -waardering

a) Algemeen

Krachtens artikel 7 van de wet van 17 juli 1975 «verricht elke onderneming, omzichtig en te goeder trouw, ten minste eens per jaar de nodige opnemingen, verificaties, onderzoekingen en waarderingen om op een door haar gekozen datum de inventaris op te maken van al haar bezittingen [...]. Deze inventaris wordt ingericht overeenkomstig het rekeningenstelsel van de onderneming.»

Deze bepaling geldt voor de voorraden en voor de bezittingen, schulden en verplichtingen van de onderneming. Wat de voorraden betreft, zal de inventaris bestaan uit :

- een kwantitatieve opgave van de voorraden;
- een kwaliteitscontrole van de voorraden om eventuele fysieke veranderingen of economische veroudering van de betrokken goederen (onverkoopbare voorraden of voorraden met trage omloopsnelheid) op te sporen;

- een vergelijking tussen de aanschaffingsprijs van de voorraden en hun markt- of realisatiewaarde.

b) Kwantitatieve inventaris

Indien tijdens het boekjaar de voorraadwijzigingen als gevolg van input en output niet in de algemene boekhouding van de onderneming worden geregistreerd (13), dan worden de kwantitatieve voorraadbewegingen aan het einde van het boekjaar in de algemene boekhouding uitgedrukt als een totaalbedrag, namelijk het saldo van de inkomende en uitgaande voorraden, inventarisoverschotten en -tekorten. Op die hoeveelheid wordt dan één van beide voornoemde methodes toegepast om de waarde van de voorraad te bepalen tegen aanschaffingswaarde.

Indien de algemene boekhouding voor het verloop van de inkomende en de uitgaande voorraden steunt op een permanent bijgehouden kwantitatieve inventaris, waarin die voorraden tegen aanschaffingsprijs worden geprijsd op basis van de voornoemde methodes, zal de fysieke inventaris enkel moeten worden gecorrigeerd voor de verschillen tussen de boekhoudkundige en de effectieve voorraden. Voor elk inventarisoverschot of -tekort moet de reden worden gezocht. Een overschot of een tekort kan immers wijzen op een fout of een verkeerde boeking of toerekening die moet worden rechtgezet. Blijven er na dit nazicht nog inventaristekorten over, dan worden die als uitgaande voorraad beschouwd; bij inventarisoverschotten wordt de uitgaande voorraad dan geacht volumiek minder groot te zijn.

c) Kwalitatieve inventaris

Kwalitatieve ontwaarding ingevolge hetzij fysieke wijzigingen, hetzij economische veroudering (voorraden met trage omloopsnelheid), uit zich meestal in een daling van de realisatiewaarde. De hieronder vermelde gevallen van kwalitatieve ontwaarding ingevolge een daling van de marktprijs, horen daar evenwel niet bij. Zo bijvoorbeeld, voorraden reserve-onderdelen voor machines of voertuigen die niet langer door de onderneming worden geproduceerd of verkocht, modeartikelen, ... Daarom moeten hierop vaak waardecorrecties worden toegepast die onvermijdelijk forfaitair zijn, bij gebrek aan duidelijke criteria voor de raming van de vermoedelijke prijs waartegen de volledige partij kan worden gerealiseerd.

De wijze waarop die kortingen worden berekend, moet beantwoorden aan de beginselen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw, alsook aan de criteria die door het bestuursorgaan zijn vastgesteld op basis van de concrete omstandigheden.

d) Verschil tussen de aanschaffingsprijs en de markt- of realisatieprijs

- Krachtens artikel 27 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 worden «de grond- en hulpstoffen, het gereed product, de handelsgoederen [...] gewaardeerd tegen aanschaffingswaarde of tegen de marktprijs op balansdatum als die lager is».

- «Ten aanzien van de goederen in bewerking [...] worden waardeverminderingen toegepast, indien hun vervaardigingsprijs, vermeerderd met het geraamde bedrag van de nog te maken kosten, [...] hoger is dan de netto-verkoopprijs op de datum van de jaarafsluiting» [...] (art. 31, derde lid).

- Op de voorraden «worden aanvullende waardeverminderingen 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 activiteit» (art. 31, derde lid).

Uit die bepalingen van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 blijkt duidelijk dat het begrip «marktwaarde» verschillend moet worden geïnterpreteerd, naargelang het gaat om handelsgoederen, grondstoffen, hulpstoffen, gereed product of goederen in bewerking. Dit punt wordt behandeld in hoofdstuk III hieronder.

Wat de boekhoudkundige verwerking betreft, vloeit uit de voornoemde tekst van artikel 27 voort dat de correctie die op de aanschaffingsprijs van de voorraad handelsgoederen, grond- en hulpstoffen en gereed product wordt toegepast om hun boekwaarde aan hun marktprijs op balansdatum aan te passen, geen waardevermindering vormt in de zin van artikel 12 van het voornoemde besluit (14.

Onder voorbehoud van wat verder wordt gezegd, moeten de correcties dan ook als volgt in resultaat worden genomen :

609-71 Voorraadwijzigingen

aan 30-34 Voorraden

Impliceert de toepassing van artikel 27 dat in de boekhouding de aanschaffingsprijs wordt vervangen door de marktprijs ?

Of is de bedoeling gewoon aan te geven dat de betrokken voorraden tegen marktprijs in de balans worden opgenomen ?

Is het in de tweede hypothese aangewezen de voorraden in de boekhouding tegen aanschaffingsprijs te handhaven en de correctie in een afzonderlijke subrekening te boeken om er een spoor van te bewaren ?

De vraag is belangrijk in de hypothese als bedoeld in artikel 27, § 1, tweede lid van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976, waarin de marktprijs opnieuw is gestegen aan het einde van het volgende boekjaar, terwijl de goederen waarop een korting is toegepast, nog steeds in voorraad zijn ?

Moet, aan het einde van dat volgende boekjaar, de (actuele) marktprijs worden getoetst aan de oorspronkelijke aanschaffingsprijs dan wel de marktprijs waartegen die goederen in de vorige balans zijn opgenomen ?

De Commissie is van oordeel dat de voorraden, in beginsel, in de boekhouding moeten worden gehandhaafd tegen aanschaffingsprijs en dat correcties om de nettowaarde van die voorraden terug te brengen tot de marktprijs, in een sub-creditrekening van de rekening «voorraden» moeten worden geboekt, naar analogie van de «waardeverminderingen» (rekening 309). Het bedrag van die subrekening wordt in dit geval elk jaar aangepast in tegenovergestelde zin van de rekening «voorraadwijzingen».

Indien de onderneming evenwel heeft geopteerd voor de F.I.F.O.-methode of de methode van de gewogen gemiddelde prijzen, en voor zover de omloopsnelheid van de voorraad niet uitzonderlijk klein is, leveren beide methodes soortgelijke, ja zelfs identieke resultaten op; de voorraadafnames zullen immers tegen de aangepaste waarde geschieden. De korting van het vorige boekjaar zal de resultatenrekening rechtstreeks beïnvloeden via de rekening «voorraadwijzigingen». Als die werkwijze dienstiger blijkt is er, in die gevallen, dan ook geen bezwaar tegen om de aanschaffingsprijs onmiddellijk te vervangen door de lagere marktprijs op balansdatum.

Waardeverminderingen op voorraden hebben betrekking op :

- enerzijds, de bestellingen in uitvoering (art. 31, eerste lid);
- anderzijds, de voorraden in het algemeen, wanneer de correcties worden geboekt om hun boekwaarde te doen dalen onder hun realisatie- of boekwaarde op balansdatum, «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 activiteit» (art. 31, derde lid).

Voor die waardeverminderingen gelden de algemene beginselen van het besluit : afzonderlijke waardering - continuïteit van de methodes - voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw - boeking los van het resultaat.

Bovendien impliceert de definitie van artikel 12 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 op grond waarvan die waardeverminderingen zijn bedoeld om rekening te houden met al dan niet definitieve ontwaarding bij het afsluiten van het boekjaar, dat de vorming, de terugname en de aanpassing van de waardeverminderingen in de regel pas aan het einde van het boekjaar mogen worden doorgevoerd, zodat die rekeningen tijdens het boekjaar niet hoeven te worden aangepast. Niets belet de onderneming echter om tijdens de periode toch aanpassingen door te voeren.

De vorming van waardeverminderingen op voorraden wordt als volgt geboekt (15) :

6310 Waardeverminderingen op voorraden (Toevoegingen)

aan 3..9 Op voorraden geboekte waardeverminderingen

Indien de ontwaardingen op grond waarvan de waardeverminderingen zijn geboekt, aan het einde van het volgende boekjaar juist blijken, met andere woorden, indien de prijs waartegen de voorraden zijn gerealiseerd de geboekte waardevermindering bevestigt, moet die waardevermindering als volgt worden geboekt :

3..9 Op voorraden geboekte waardeverminderingen

aan 300-340 Voorraden

In dit geval wordt de geboekte waardevermindering niet teruggenomen, maar gebruikt.

Indien de geboekte waardeverminderingen daarentegen aan het einde van het volgende boekjaar hoger zijn dan wat is vereist volgens een actuele beoordeling van de ontwaardingen waarvoor ze zijn gevormd, mogen zij niet worden gehandhaafd, maar moeten als volgt teruggenomen (art. 19, zesde lid) :

3..9 Op voorraden geboekte waardeverminderingen

aan 6311 aan Terugnemingen van waardeverminderingen op voorraden

De vraag werd gesteld of het niet eenvoudiger zou zijn om, enerzijds, de correcties toegepast om de aanschaffingsprijs terug te brengen tot de marktwaarde en, anderzijds, de waardeverminderingen die als doel of gevolg hebben de boekwaarde onder de marktwaarde te brengen, op dezelfde manier in de boekhouding te verwerken.

Onder voorbehoud van de verplichte vermeldingen in punt D van Staat XII van de toelichting (volledig schema), is er geen bezwaar om een identiek boekingsschema te volgen, indien alle aanpassingen (art. 27) worden behandeld als en op dezelfde manier als waardeverminderingen. Financieel-analytisch en op het niveau van de exploitatierekening ligt het voordeel van deze boekhoudkundige verwerking hierin, dat zij een zuiverder beeld geeft van de brutoverkoopmarge, doordat de invloed van de prijsschommelingen wordt uitgesloten.

Onder hetzelfde voorbehoud is er evenmin bezwaar tegen een dergelijke boekhoudkundige verwerking, waarbij alle aanpassingen als waardeverminderingen worden behandeld (art. 27), indien de onderneming voor de F.I.F.O.-methode of de methode van de gewogen gemiddelde prijs heeft geopteerd, voor zover de omloopsnelheid van de voorraden niet uitzonderlijk traag is.

III. Toepassingen

A. Handelsgoederen

1. Begrip

Onder «handelsgoederen» worden de materiële goederen verstaan die door de onderneming zijn ingekocht om ze zonder bewerking of na een lichte bewerking te verkopen.

Niet-recupereerbare verpakkingen (wegwerpverpakkingen) bedoeld voor verkoop of waarvan de waarde is opgenomen in de prijs van de inhoud, mogen, naar gelang van hun bestemming, bij de handelsgoederen, bij de grondstoffen, of bij de hulpstoffen worden opgenomen.

2. Aanschaffingswaarde

De aanschaffingswaarde bij opneming in de voorraad kan worden gedefinieerd als een prijs «afgeleverd» waarin alles is opgenomen wat het gekochte goed heeft gekost tot het door de onderneming in de voorraad is opgenomen. De aanschaffingswaarde wordt verkregen door optelling van de volgende bestanddelen :

- 1° de aankoopprijs in hoofdsom die door de leverancier(s) is gefactureerd, rekening houdend met de ontvangen kortingen, ristorno's en rabatten (16) en de kostprijs van de niet-teruggenomen verpakking;

- 2° de rechten en belastingen op de aankoopprijs zoals accijnsrechten, invoerrechten en B.T.W. indien niet recupereerbaar;

- 3° de bijkomende kosten die met zekerheid kunnen worden toegerekend aan de betrokken handelsgoederen en worden aangerekend door derden-dienstverstrekkers die instaan voor het transport van de gekochte goederen naar de onderneming :

  - port-, transport- en verzekeringskosten;

  - kosten voor laden, lossen, slepen en eventueel zelfs opslaan in de havens;

  - provisies en makelaarskosten bij aankoop;

- 4° de interne kosten van de onderneming om de gekochte goederen bij aankoop te vervoeren naar de eerste opslagplaats, zoals de kosten voor laden en lossen, vervoer met eigen locomotieven en transport met eigen vrachtwagens.

  De in 3° en 4° bedoelde bijkomende kosten hoeven niet in de aanschaffingsprijs van de voorraden handelsgoederen te worden opgenomen indien zij, relatief gezien, te verwaarlozen zijn.

Interne kosten voor marktonderzoek, het plaatsen van bestellingen bij leveranciers, de controle van de inkomende handelsgoederen, het transport binnen de onderneming na aankoop, het voorraadbeheer, worden daarentegen enkel in de aanschaffingsprijs opgenomen als zij specifiek met de betrokken voorraden verbonden zijn.

Hetzelfde geldt voor de kosten voor de bewaring in de opslagplaats, als die bewaring de waarde van het betrokken goed mee bepaalt (bijvoorbeeld bij wijn).

3. Boeking van aankopen

De aankoopprijs in hoofdsom (bedoeld sub 1° hierboven), de niet-recupereerbare belastingen (bedoeld sub 2° hierboven) en, in voorkomend geval, de bijkomende kosten (bedoeld sub 3° hierboven), die zijn gefactureerd door de leverancier van de handelsgoederen, worden bij aankoop in de rekening

«aankopen» (604 van het rekeningenstelsel) geboekt als een kost van het boekjaar.

De bijkomende kosten bedoeld sub 3° hierboven, betaald aan derden buiten de leveranciers van de handelsgoederen, worden als «aankopen en diensten met betrekking tot handelsgoederen» geboekt in rekening 602 van het algemeen rekeningenstelsel.

De toerekening van al die kosten (aanschaffingsprijs in hoofdsom, niet-recupereerbare belastingen, aan derden betaalde bijkomende kosten, interne kosten bedoeld sub 4° hierboven) aan de aanschaffingsprijs van de voorraden, gebeurt als volgt :

34 Voorraden

aan 6094 Voorraadwijzigingen van handelsgoederen

4. Marktwaarde

Voor handelsgoederen bestemd voor verkoop, is de marktprijs die in aanmerking moet worden genomen, in beginsel de verkoopprijs «bij vertrek uit de onderneming», op balansdatum, die wordt verkregen onder normale en gebruikelijke verkoopvoorwaarden, rekening houdend met de kortingen, ristorno's en rabatten die gewoonlijk door de onderneming worden gegeven, na aftrek van een bedrag dat overeenstemt met de normale rechtstreekse verkoopkosten (die de marktprijs normaliter moet dekken en die niet in de aanschaffingsprijs zijn inbegrepen).

Indien de onderneming niet beschikt over betrouwbare prijslijsten om de marktprijs aan het einde van het boekjaar te bepalen, kan zij zich daarvoor baseren op haar verkopen over een periode die aansluit bij de balansdatum, gesteld dat het gaat om grote en gevarieerde hoeveelheden handelsgoederen die voldoende representatief zijn voor de verschillende soorten producten die zij op balansdatum in voorraad heeft.

5. Waardering van de aanschaffingsprijs van voorraden handelsgoederen op grond van de verkoopprijs

Cf. Advies 126/7 in bulletin nr. 24 van september 1989.

B. Grond- en hulpstoffen

1. Begrippen

a) Grondstoffen : onder «grondstoffen» worden alle voorwerpen en substanties

verstaan die de onderneming heeft gekocht om ze te verwerken in fabrikaten of halffabrikaten.

b) Verbruiksgoederen en hulpstoffen : onder «verbruiksgoederen en hulpstoffen» worden alle voorwerpen, stoffen of hulpstoffen verstaan die de onderneming koopt om ze, onmiddellijk of zo snel mogelijk, te verbruiken bij de productie of de bedrijfsuitoefening.

c) Niet-recupereerbare verpakkingen (wegwerpverpakkingen) kunnen, naar gelang van hun bestemming, in één van beide voornoemde categorieën of bij de «handelsgoederen» worden ondergebracht.

2. Aanschaffingswaarde

Cf. III, A, 2 van dit advies.

3. Boeking van aankopen

Cf. III, A, 3 van dit advies.

4. Marktwaarde

Zodra de grond- en hulpstoffen zijn gekocht en opgeslagen voor de productie van gerede producten of de uitvoering van bestellingen, loopt de onderneming een risico op haar latere productiekosten. De in aanmerking te nemen marktprijs is dan - in beginsel - de marktprijs bij aankoop, met andere woorden, de marktprijs die voortvloeit uit de aanschaffingsprijs in hoofdsom die wordt verkregen onder normale en gebruikelijke aankoopvoorwaarden (rekening houdend met de gebruikelijke kortingen), verhoogd met de geraamde bijkomende kosten bij aankoop die normaliter in de aanschaffingsprijs zijn verwerkt.

Als er echter ernstige aanwijzingen bestaan dat de verkoopprijs van het gereed product niet sterk zal worden beïnvloed door de daling van de aankoopprijs van de grond- en hulpstoffen, staat het de onderneming vrij als marktprijs niet de aankoopprijs te nemen maar de fractie grond- en hulpstoffen in de verkoopprijs van het gereed product bij vertrek uit de onderneming, met een neerwaartse correctie ten belope van de verkoopkosten. Deze methode moet echter met grote omzichtigheid worden gehanteerd.

C. Gereed product (voorraadproductie)

1. Begrip

Onder «gereed product» worden alle fabrikaten van de onderneming verstaan

die voor verkoop zijn bestemd en zich in verkoopbare staat bevinden, met inbegrip van verkoopbare halffabrikaten.

Onder «verkoopbare halffabrikaten» worden alle fabrikaten van de onderneming verstaan, die tot een zeker stadium zijn afgewerkt en hetzij later nog kunnen worden omgevormd, hetzij als zodanig kunnen worden verkocht.

2. Vervaardigingsprijs

- 2.1. Krachtens artikel 22 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 omvat de vervaardigingsprijs van producten, «naast de aanschaffingsprijs van de grondstoffen, verbruiksgoederen en hulpstoffen, ook de productiekosten die rechtstreeks aan het individuele product of de productengroep toerekenbaar zijn evenals het evenredige deel van de productiekosten die slechts onrechtstreeks aan het individuele product of de productengroep toerekenbaar zijn, voor zover deze kosten op de normale productieperiode betrekking hebben».

  Er wordt dus uitgegaan van de volledige vervaardigingsprijs (full cost) met inbegrip van alles wat het gereed product heeft gekost tot op het ogenblik waarop het in de voorraad wordt opgenomen. Die vervaardigingsprijs wordt verkregen door optelling van de volgende bestanddelen :

  - 2.1.1. de rechtstreekse productiekosten, met andere woorden, de kosten die rechtstreeks, zonder tussenberekening, kunnen worden toegerekend aan de kostprijs van een bepaald product of een bepaalde productengroep, zoals :

    - de verwerkte grond- en hulpstoffen (met inbegrip met de verpakkingen en de accessoires die één geheel vormen met het gereed product), gewaardeerd tegen aanschaffingsprijs volgens één van de voornoemde boekingsmethodes voor voorraadafnames;

    - de diensten, het werk en de studies die rechtstreeks in verband kunnen worden gebracht met het gereed product;

    - de algemene onderaannemingen;

    - de bezoldigingen van de rechtstreeks bij de productie 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.

- 2.1.2. de onrechtstreekse productiekosten, met andere woorden de kosten die eerst worden toegerekend, onder meer via uitsplitsing over kostencentra (bureaus, diensten, werkplaatsen, opslagplaatsen, ...) waarvan de bestanddelen, na eventuele onderlinge overdrachten, aan de vervaardigingsprijs 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 productiediensten.

De vaste onrechtstreekse productiekosten moeten in de voorraden worden opgenomen op basis van de «normale bedrijfsvoorwaarden» en met name van een normaal gebruik van de productiecapaciteit. Deze normale capaciteit stemt overeen met de gemiddelde en in normale omstandigheden verwachte productie van het productieapparaat tijdens een bepaald aantal periodes.

Als de effectieve productie ongeveer overeenstemt met zo'n normaal gebruik, kan zij als basis worden gehanteerd.

Als de effectieve productie onder de normale capaciteit blijft, mag de extrakost die daaruit voortvloeit, niet worden toegerekend aan de opgeslagen producten : die blijft ten laste van de betrokken periode. 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 opgeslagen productie, mogen immers niet worden opgenomen in de waarde van de voorraden.

- 2.2. De vervaardigingsprijs omvat daarentegen niet :

  - de kosten voor onderzoek en ontwikkeling, algemene administratie, commercialisering en verkoop;

  - de kosten ingevolge gebrekkig werk, productiefouten en andere verliezen, wanneer die kosten geen verband houden met de normale bedrijfsvoorwaarden;

  - de debetrente op leningen voor de financiering van voorraden. Weliswaar biedt artikel 22bis van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 de mogelijkheid om die financiële kosten in de vervaardigingsprijs op te nemen, maar uitsluitend voor zover zij voorraden betreffen waarvan de productie meer dan één jaar bestrijkt en zij op de normale

productieperiode van deze voorraden betrekking heeft (17).

- 2.3. Artikel 22 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1986 hanteert weliswaar «full costing» als beginsel, maar staat niettemin, conform de vierde richtlijn, de ondernemingen toe deze onrechtstreekse productiekosten niet geheel of gedeeltelijk in de vervaardigingsprijs op te nemen, op voorwaarde dat zulks in de toelichting wordt vermeld.

  Deze werkwijze maakt het mogelijk geen rekening te houden met bestanddelen van de vervaardigingsprijs die, ten aanzien van de totale vervaardigingsprijs, te verwaarlozen zijn.

  Deze bepaling is echter vrij ruim, vermits zij toestaat de onrechtstreekse productiekosten in het geheel niet in de waarde van het gereed product op te nemen, maar dus enkel de rechtstreekse productiekosten (direct costing).

  Ingeval deze onrechtstreekse kosten 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 zou de aanschaffingswaarde van de voorraden gereed product en van de geboekte resultaten systematisch worden ondergewaardeerd. Gelet op het beginsel van het getrouwe beeld, lijkt zo'n onderwaardering moeilijk te rechtvaardigen, zelfs met een passende vermelding in de toelichting.

  De Commissie geeft dan ook de raad deze mogelijkheid niet te gebruiken, precies om reden van die onderwaardering.

3. Standaardvervaardigingsprijs

Een onderneming mag haar fabricaten en goederen in bewerking waarderen volgens een systeem van standaardkosten of tegen een andere vooraf berekende vervaardigingsprijs, als die berekening zo goed mogelijk aansluit bij de normale effectieve vervaardigingsprijs om het betrokken goed in zijn actuele staat te brengen op de plaats waar het zich bevindt.

Dit impliceert :

- dat de onderneming beschikt over een analytische boekhouding op grond waarvan de verschillende bestanddelen van de standaardkosten kunnen worden verantwoord, de kostenramingen en de reële kosten onderscheiden en de verschillen geanalyseerd;

- dat de standaardkosten relevant zijn voor de huidige positie van de onderneming;

- dat, wanneer er een aanzienlijk verschil is tussen de standaardvervaardigingsprijs en de conform de punten 1 en 2 berekende vervaardigingsprijs, dat verschil moet resulteren in een aanpassing van de waarde van de voorraden, tenzij het voortvloeit uit abnormale omstandigheden (verspilling, onvoldoende gebruik van de installaties, ...).

4. Boeking van de voorraadwijzigingen bij voorraadopname

Alle bestanddelen van de vervaardigingsprijs van het gereed product worden als volgt aan de voorraden toegerekend :

330 Gereed product - aanschaffingsprijs

aan 71 Wijzigingen in de voorraad gereed product

5. Begrip marktprijs

De marktprijs is noodzakelijkerwijze de marktprijs bij verkoop, «bij het verlaten van de onderneming» onder normale en gebruikelijke verkoopvoorwaarden, rekening houdend met de gewoonlijk door de onderneming toegestane kortingen, ristorno's en rabatten, na aftrek van een bedrag dat overeenstemt met de normale rechtstreekse verkoopkosten.

6. Voorzieningen voor risico's en kosten

De kosten met betrekking tot het fabrikaat, maar die pas na levering - eventueel - moeten worden gemaakt (gebruiksservice - waarborg op de werking - waarborg voor verborgen gebreken - burgerlijke aansprakelijkheid), komen niet in aanmerking voor de bepaling van de marktprijs, in de zin van een aftrek. In voorkomend geval moeten daarvoor voorzieningen voor risico's en kosten worden gevormd.

7. Composietproducten

«Composietproducten» heeft men, wanneer één productieproces tegelijkertijd resulteert in de productie van verschillende producten of subproducten, waarvan de respectieve vervaardigingsprijs dan ook niet afzonderlijk kan worden bepaald (bijvoorbeeld : raffinage van olieproducten).

De vervaardigingsprijs van elk van die producten kan bijgevolg enkel forfaitair worden geraamd. Daarbij moet men evenwel op rationele, constante en systematische wijze tewerk gaan, wat niet belet dat bij ingrijpende wijzigingen in het evolutieproces van de composietproducten, de nodige aanpassingen geschieden.

Een methode die in de praktijk vaak wordt gebruikt, bestaat erin de totale vervaardigingsprijs te verdelen over de composietproducten naar verhouding van de markt- of realisatiewaarde van de verschillende deelproducten op het ogenblik waarop zij, in het productieproces, afzonderlijk identificeerbaar zijn of, indien dat niet mogelijk is, aan het einde van het productieproces.

8. Afvalstoffen

Er kunnen twee categorieën van afvalstoffen worden onderscheiden :

- de afvalstoffen waarvan de verwerking of de vernietiging, door de onderneming of door een derde, aanzienlijke kosten met zich brengt. Dit geval komt aan bod in advies nr. 171 van de C.B.N. dat is gepubliceerd in bulletin nr. 34 van maart 1995;

- de afvalstoffen waarvan de waarde nihil of verwaarloosbaar is; in het laatste geval kan de waarde positief of negatief zijn. Over het algemeen wordt met die afvalstoffen geen rekening gehouden omdat zij verwaarloosbaar zijn, en worden de eventueel aan de verkoop of de vernietiging verbonden kosten of opbrengsten in resultaat genomen op het ogenblik waarop zij worden verkocht of vernietigd.

D. Goederen in bewerking (voorraadproductie)

1. Begrip

Onder «goederen in bewerking» worden alle fabrikaten van de onderneming verstaan die het stadium van gereed product nog niet hebben bereikt. Zij omvatten eveneens de niet-verkoopbare tussenproducten.

2. Vervaardigingsprijs

Cf. III, C, 2 en 3 van dit advies.

3. Boeking van de voorraadwijzigingen

Cf. III, C, 4 van dit advies.

4. Marktwaarde

De marktprijs die in aanmerking moet worden genomen, is de marktprijs bij de verkoop van het gereed product (cf. III, C, 5), na aftrek van het geraamde bedrag van de nog te maken kosten voor de afwerking van de producten (art. 31, eerste lid van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976). Onder

nettoverkoopprijs verstaat men de marktprijs min de kosten van verkoop en commercialisatie.

De nog te maken kosten waarmee rekening moet worden gehouden zijn de totale vervaardigingskosten, met andere woorden niet alleen de rechtstreekse kosten maar ook alle onrechtstreekse kosten met betrekking tot de goederen in bewerking. Artikel 22 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 is dus niet a contrario van toepassing.

Moet er een onderscheid worden gemaakt al naar gelang het negatieve verschil tussen de uiteindelijke marktprijs en de uiteindelijke vervaardigingsprijs betrekking heeft op de reeds vervaardigde productie of op de nog te vervaardigen productie ?

Op basis van de algemene beginselen en de basisbenadering in het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 moet een waardevermindering worden geboekt op het verlies op de goederen in bewerking en/of een voorziening worden gevormd om het geraamde verlies op de nog te verrichten werkzaamheden te dekken. Op grond van de bepalingen van artikel 31, eerste lid kan dat negatieve verschil worden opgevangen door de vorming van een voorziening, zonder onderscheid te maken tussen het deel van de reeds vervaardigde productie en het deel van de nog te vervaardigen productie.

5. Voorzieningen voor risico's en kosten

Cf. III, C, 6 van dit advies.

IV. Samenvatting van de voorraadwaarderingsregels in de toelichting van de jaarrekening

Rekening houdend met het relatieve belang van de voorraden in de actiefstaat en hun invloed op de resultaatbepaling, is het essentieel dat de door de onderneming toegepaste voorraadwaarderingsregels nauwkeurig worden geformuleerd in de toelichting bij de jaarrekening, om zo (overeenkomstig het voorschrift van artikel 15 van het jaarrekeningenbesluit) inzicht te verkrijgen in de toegepaste waarderingsmethoden.

Uit eigen vaststellingen van de Commissie en talrijke onderzoeken van derden, blijkt dat een groot gedeelte van de onderzochte jaarrekeningen geen of onvoldoende duidelijkheid verschaffen over de toegepaste voorraadwaardering.

In het verlengde van dit advies acht de Commissie het daarom noodzakelijk erop te wijzen dat de volgende, naar haar oordeel essentiële gegevens over de voorraadwaarderingsregels, duidelijk zouden vermeld worden in de samenvatting van de waarderingsregels :

- per voorraadsoort, de voor het bepalen van de aanschaffingswaarde gebruikte waarderingsmethode, te weten individualisering, gewogen gemiddelde, F.I.F.O. of L.I.F.O.;

- de voornaamste bestanddelen van de productiekosten, en meer bepaald of de onrechtstreekse productiekosten niet of gedeeltelijk in de vervaardigingsprijs zijn opgenomen;
- het opnemen van rente op vreemd vermogen in de vervaardigingsprijs;
- per voorraadpost (of voor het geheel van deze posten voor de ondernemingen die voldoen aan de criteria van artikel 12 van de boekhoudwet), inz. bij toepassing van de L.I.F.O.-methode, het verschil - zo relevant - tussen de boekwaarde en de (hogere) marktwaarde op balansdatum.

Deze gegevens kunnen voorgesteld worden zoals in volgend schema :

Waardering van voorraden grond-en hulpstoffen, goederen in bewerking, gereed product en handelsgoederen

1. Waarderingsregels (18)

voorraden *waardering*	Grond- en hulpstoffen	Goederen in bewerking	Gereed product	Handels-goederen
Individuele waardering	Ja / Neen	Ja / Neen	Ja / Neen	Ja / Neen
Gewogen gemiddelde	Ja / Neen	Ja / Neen	Ja / Neen	Ja / Neen
F.I.F.O.	Ja / Neen	Ja / Neen	Ja / Neen	Ja / Neen
L.I.F.O.	Ja / Neen	Ja / Neen	Ja / Neen	Ja / Neen
Gehele of gedeeltelijke uitsluiting indirecte productiekosten		Ja / Neen	Ja / Neen	
Intresten in de vervaardigingsprijs		Ja / Neen	Ja / Neen	

2. Verschil tussen boekwaarde en marktwaarde op balansdatum (zo relevant) (19)

Waarde	*Bedrag*
Grond- en hulpstoffen	
Goederen in bewerking	
Gereed product	
Handelsgoederen	
	Totaal

Notas

(1) met inbegrip van de onroerende goederen bestemd voor verkoop.

(2) Cf. hierover punt A in advies 150/1 van de Commissie, gepubliceerd in Bulletin nr. 18 van januari

(3) De kosten van diensten van financiële aard moeten onder de "diverse financiële kosten" worden opgenomen.

(4) Bijvoorbeeld bij goederen die ter beschikking worden gesteld, of bij verkoop met eigendomsvoorbehoud.

(5) Indien de levering wordt geboekt vóór de boeking van de ontvangst of de verzending van de factuur, moet een rekening "te ontvangen facturen" (444) of "op te stellen facturen" (40..) worden gebruikt. Nog niet gefactureerde leveringen moeten in elk geval aan het einde van het boekjaar worden geboekt. Deze verplichting geldt echter niet voor de handelaars bedoeld in artikel 5 van de wet van 17 juli 1975 die een vereenvoudigde boekhouding voeren. Zij mogen hun aankopen boeken bij ontvangst of verzending van de facturen.

(6) Dergelijke goederen moeten door de bemiddelaar of de bewaarder echter als verplichtingen worden geboekt (rekening 072-073 / 074-075 van het rekeningenstelsel).

(7) Werk tegen maakloon wordt over het algemeen als een dienstverlening beschouwd.

(8) Ongeacht de geboekte waardeverminderingen.

(9) Algebraïsche som, tegen vervaardigingsprijs, van de opgeslagen productie.

(10) Voor kooplieden bedoeld in artikel 5 van de wet van 17 juli 1975 geldt enkel de verplichting hun relaties met derden te boek te stellen (aankopen - verkopen - financiële verrichtingen) en een inventaris op te maken. De rekeningenschema's die in deze nota aan bod komen, zijn dus niet op hen

van toepassing.

(11) Waardeverminderingen op voorraden worden vermeld in rekening 6310 en 6311 en post II, E van het jaarrekeningschema; cf. infra, p. 24 en 25.

(12) Met uitzondering van de grond- en hulpstoffen die bestendig worden vernieuwd en waarvan de aanschaffingswaarde te verwaarlozen is (cf. art. 32 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976).

(13) Wat - zoals reeds gezegd - slechts uitzonderlijk beantwoordt aan het vereiste dat elke onderneming een voor de aard en de omvang van haar bedrijf passende boekhouding moet voeren en daarom enkel kan indien elk lot wordt geïndividualiseerd of de F.I.F.O.-methode wordt toegepast

(14) Het verschil tussen de aanschaffingsprijs en de lagere marktprijs moet niet als waardevermindering worden vermeld in punt 7 van de toelichting; wat de voorraden betreft, slaat dit punt enkel op de met toepassing van artikel 31, tweede, derde en vierde lid van het voornoemde besluit geboekte waardeverminderingen.

(15) Alle waardeverminderingen die zijn geboekt om de boekwaarde onder de marktwaarde te doen dalen (toepassing van art. 31, derde lid), moeten in Staat XII, D van de toelichting worden vermeld. Dit geldt echter niet voor de waardeverminderingen die, met toepassing van artikel 31, eerste lid, zijn doorgevoerd op de goederen in bewerking en de bestellingen in uitvoering.

(16) Met uitzondering van financiële kortingen in de vorm van intrest (cf. het advies terzake in bulletin nr. 7).

(17) Cf. ook advies C.B.N. 126/5 in bulletin nr. 19 van juli 1986; voor de opneming van creditrente in de

(18) Indien de onderneming in uitzonderlijke omstandigheden gebruik zou maken van een hier niet vermelde voorraadwaardering of voor een bepaalde voorraadpost verschillende waarderingsregels zou hanteren, moet dit afzonderlijk worden toegelicht.

(19) De ondernemingen die hun jaarrekening opmaken volgens het verkorte schema, mogen enkel het totaalbedrag vermelden.

Bron : Bulletin CBN, nr. 36, november 1996, p. 2-37