Onderhanden werken óf onderhanden projecten?

Zeker wanneer onderhanden werken en onderhanden projecten dynamisch in elkaar grijpen, is een alerte houding van de accountant vereist.

TEKST: **JOHN WEERDENBURG*** | BEELD: **MARJA BROUWER**

Sommige accountants vertrouwen te makkelijk op rapportgeneratoren: zo wordt een rapport nog wel eens zonder check gekopieerd naar het volgende jaar. Resultaat: verkeerde presentaties, onjuist toegepaste waarderingsgrondslagen en verkeerde tekstblokken. Oppassen en erbij blijven, dus. De AFM heeft onderhanden projecten niet zonder reden bestempeld tot focusgebied voor haar thema-onderzoek onder niet-oob-kantoren.

ONDERHANDEN WERKEN (VOOR EIGEN REKENING EN RISICO)

Onderhanden werken maken deel uit van *de voorraden* (artikel 2: 369 BW), waarbij het economisch risico bij de ondernemer ligt. Deze onderhanden werken zijn eigendom van de rechtspersoon, omdat ze nog niet zijn verkocht. Dit onderhanden werk wordt gewaardeerd tegen vervaardigingsprijs of tegen een lagere netto-opbrengstwaarde.
In de vervaardigingsprijs zijn het directe materiaalverbruik, directe loon- en machinekosten en de overige kosten begrepen die rechtstreeks aan de vervaardiging worden toegerekend. Soms ook nog met opslag voor indirecte fabricagekosten. De netto-opbrengstwaarde is gebaseerd op een verwachte verkoopprijs, onder aftrek van nog te maken kosten voor voltooiing en verkoop.

ONDERHANDEN PROJECTEN (IN OPDRACHT VAN DERDEN)

Wanneer we het hebben over overeengekomen projecten met een derde voor het construeren van een actief (of een combinatie van activa) - waarbij de uitvoering zich gewoonlijk uitstrekt over meer dan één verslagperiode - spreken we over onderhanden projecten. Doordat de startdatum van het project en de datum waarop het project wordt voltooid vaak niet in hetzelfde verslagjaar vallen, is de toerekening van het resultaat per kalenderjaar een belangrijke factor bij het bepalen van de onderhanden projecten. Het is dus van groot belang om de projectkosten en -opbrengsten correct toe te rekenen aan zowel de looptijd van het project als aan de mate waarin het project is gerealiseerd.
Onderhanden projecten worden onderverdeeld in (RJK B5.303):

- *aanneemcontracten:* uitvoering geschiedt tegen een vaste prijs, veelal aangevuld met meer- of minder werk;
- *regiecontracten:* de uitvoering vindt plaats op basis van een vergoeding van alle aan het project gerelateerde kosten, vermeerderd met een toeslag of een winstpercentage.

Verwerking projectkosten en -opbrengsten

Bij een *aanneemcontract* (RJK B5.309) moet worden voldaan aan de volgende voorwaarden:

- De totale projectopbrengsten kunnen worden bepaald op betrouwbare wijze.
- De economische voordelen van het onderhanden project zullen waarschijnlijk naar de rechtspersoon toevloeien.
- Zowel de vereiste projectkosten om het onderhanden project af te maken als de mate waarin het project per balansdatum is voltooid, kunnen worden bepaald op betrouwbare wijze.
- De aan het project toe te rekenen kosten zijn duidelijk te onderscheiden en op betrouwbare wijze te bepalen. Hierdoor kunnen de werkelijke gemaakte kosten worden vergeleken met de voorcalculatie of eerdere schattingen.

Bij een *regiecontract* moet worden voldaan aan de eis dat:

- het waarschijnlijk is dat de economische voordelen van het onderhanden project naar de rechtspersoon zullen toevloeien;
- de aan het project toe te rekenen kosten, al dan niet op basis van een contract, duidelijk te onderscheiden zijn en betrouwbaar kunnen worden bepaald.

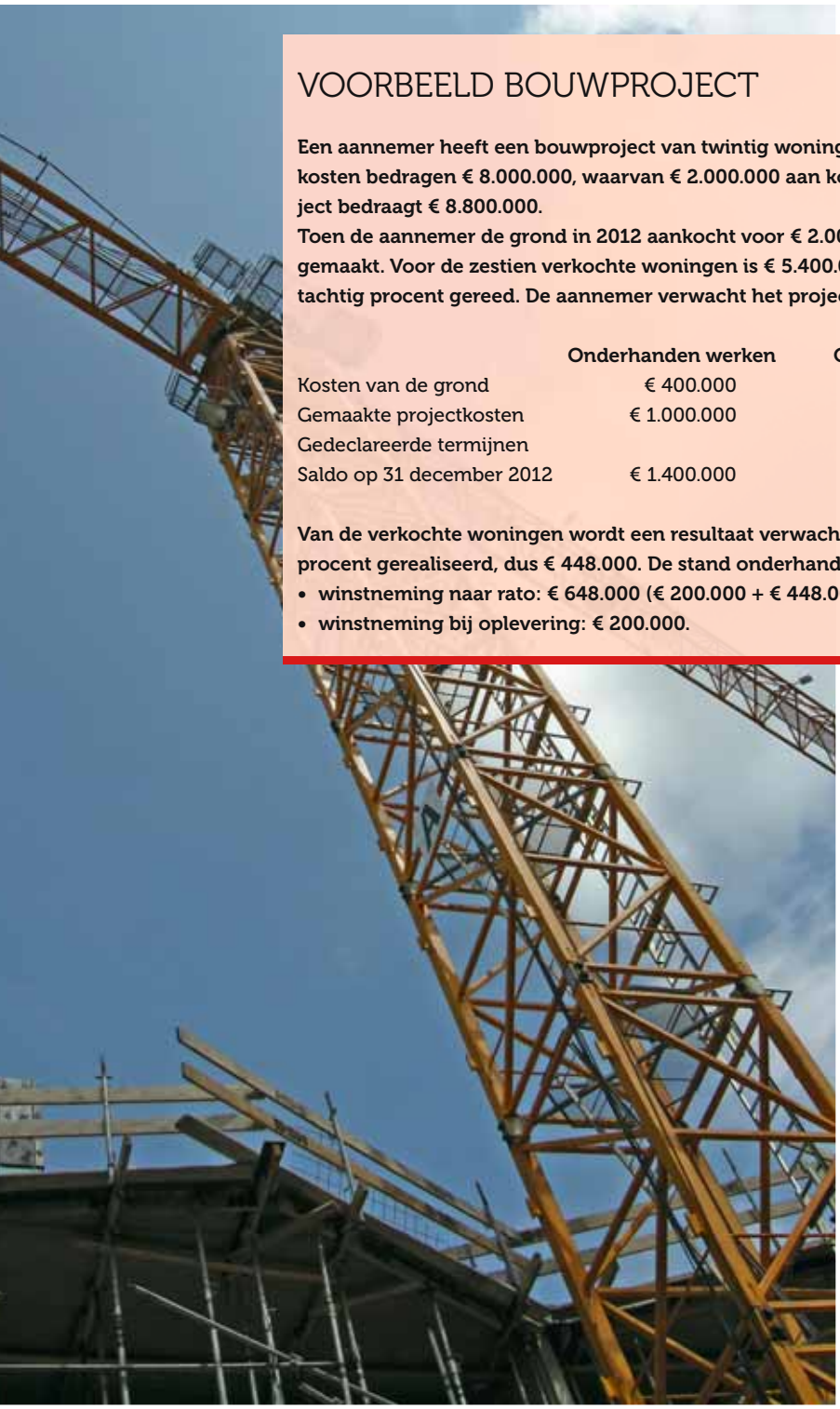
Kleine rechtspersonen kunnen kiezen uit deze twee waarderingsmethoden voor de verwerking van de projectkosten en -opbrengsten (RJK B5.308):

- winstneming naar rato van de verrichte prestaties;
- winstneming bij oplevering/voltooiing van het project.

Bij winstneming naar rato is het van belang dat de projectvoortgang op betrouwbare wijze kan worden vastgesteld. Als dat het geval is, kan de winst worden toegerekend aan het boekjaar, naar de mate waarin de in het boekjaar verrichte prestaties hun aandeel hadden in de totale voor het project verrichte prestaties. Dit winstbegrip sluit daarbij aan bij het fiscale winstbegrip, waardoor er geen passieve of actieve latenties in de jaarrekening hoeven te worden bepaald en gepresenteerd.

VERSCHIL ONDERHANDEN WERKEN VERSUS ONDERHANDEN PROJECTEN

Onderhanden werken	Onderhanden projecten
Voor eigen rekening en risico	Voor rekening van opdrachtgever
Presenteren onder de 'voorraden'	Separaat presenteren onder de vlottende activa
Kostprijs of actuele waarde	Gerealiseerde kosten + winstopslag - gedeclareerde termijnen - te voorziene verliezen
Geen meer- of minder werk	Meer- of minder werk
Winstneming bij verkoop voorraad	Winstneming naar rato van de voortgang van het project of bij oplevering/voltooiing
Geen gefactureerde termijnen	Gefactureerde termijnen
Incourante voorraden	Verliezen op projecten



VOORBEELD BOUWPROJECT

Een aannemer heeft een bouwproject van twintig woningen, waarvan er zestien zijn verkocht. De totale projectkosten bedragen € 8.000.000, waarvan € 2.000.000 aan kosten voor de grond. De verwachte opbrengst van dit project bedraagt € 8.800.000.
Toen de aannemer de grond in 2012 aankocht voor € 2.000.000, heeft hij voor € 5.000.000 aan projectkosten gemaakt. Voor de zestien verkochte woningen is € 5.400.000 gefactureerd. Op 31 december 2012 is het project voor tachtig procent gereed. De aannemer verwacht het project af te ronden binnen de gestelde begroting.

	Onderhanden werken	Onderhanden projecten
Kosten van de grond	€ 400.000	€ 1.600.000
Gemaakte projectkosten	€ 1.000.000	€ 4.000.000
Gedeclareerde termijnen		- € 5.400.000
Saldo op 31 december 2012	€ 1.400.000	€ 200.000

Van de verkochte woningen wordt een resultaat verwacht van 16/20 x € 800.000 = € 560.000. Hiervan is tachtig procent gerealiseerd, dus € 448.000. De stand onderhanden projecten per 31 december 2012 bedraagt dan bij:
- **winstneming naar rato: € 648.000 (€ 200.000 + € 448.000);**
- **winstneming bij oplevering: € 200.000.**

Er zijn situaties waarin de winst *niet* op een verantwoorde wijze kan worden bepaald. In die gevallen moet de winst geheel worden verantwoord in het boekjaar waarin het project wordt opgeleverd respectievelijk voltooid (RJK B5.308).

Zie ook Accountant.nl/ Vaktechniek

PRESENTATIE IN DE JAARREKENING

De post onderhanden projecten bestaat uit het saldo van de gerealiseerde projectkosten, vermeerderd met de toegerekende winst en verminderd met de reeds gedeclareerde termijnen en eventueel verwerkte verliezen. Dit saldo (dat per project wordt bijgehouden) kan per balansdatum een debetstand of een creditstand zijn. Betreft het een debetsaldo, dan wordt deze post separaat opgenomen onder de vlottende activa (tussen de voorraden en vorderingen/overlopende passiva). Bij een creditsaldo wordt de post opgenomen onder de kortlopende schulden (RJK B5-322 en 323). Het is ook toegestaan om het saldo van de onderhanden projecten als één totaal te verwerken en te presenteren in de balans. In de winst-en-verliesrekening worden de gerealiseerde projectopbrengsten gepresenteerd als:
- netto-omzet;
- wijziging in onderhanden projecten, zolang het project nog niet is voltooid.

Indien de laatstgenoemde methode wordt gebruikt, moeten in het jaar dat het onderhanden project wordt voltooid, de totale projectopbrengsten worden gepresenteerd als netto-omzet. Daarbij moeten de cumulatieve projectopbrengsten tot en met de voorgaande perioden worden gepresenteerd als wijziging in onderhanden projecten.

COMBINATIE ONDERHANDEN WERKEN/ ONDERHANDEN PROJECTEN

Als een aannemer een project heeft gestart met woningen, waarbij nog niet alle woningen zijn verkocht, dan moet er een splitsing komen. Het nog niet verkochte deel van het project wordt in dat geval onder de voorraden (onderhanden werken) gepresenteerd. Immers, deze 'voorraad' wordt aangehouden voor eigen rekening en risico. Het deel dat wel is verkocht (verkoopcontracten zijn afgesloten), wordt verwerkt onder onderhanden projecten *(zie voorbeeld)*. □

Noot

** John Weerdenburg is mede-oprichter van de adviesorganisatie Auxilium Adviesgroep BV te Leusden.*