

SERIE

Voortgezette studie in het boekhouden

Administratie en ondernemingen

M.H.A.F. van Summeren, H. Beckman,
P.A.A.M. Kuppen, F. van Luit

Zestiende druk



Noordhoff Uitgevers

Serie Voortgezette studie in het boekhouden

Administratie en ondernemingen

Serie Voortgezette studie in het boekhouden



Administratie en ondernemingen

M.H.A.F. van Summeren (overleden in 2004)

Prof. dr. H. Beckman

P.A.A.M. Kuppen

F. van Luit

Met medewerking van

E. Rijswijk

Zestiende druk

Noordhoff Uitgevers Groningen | Houten

Eventuele op- en aanmerkingen over deze of andere uitgaven kunt u richten aan: Noordhoff Uitgevers bv, Afdeling Hoger Onderwijs, Antwoordnummer 13, 9700 VB Groningen, e-mail: info@noordhoff.nl

Aan de totstandkoming van deze uitgave is de uiterste zorg besteed. Voor informatie die desondanks onvolledig of onjuist is opgenomen, aanvaarden auteur(s), redactie en uitgever geen aansprakelijkheid. Voor eventuele verbeteringen van de opgenomen gegevens houden zij zich aanbevolen.

0 1 2 3 4 5 / 15 14 13 12 11

© 2011 Noordhoff Uitgevers bv Groningen/Houten, The Netherlands.

Behoudens de in of krachtens de Auteurswet van 1912 gestelde uitzonderingen mag niets uit deze uitgave worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. Voor zover het maken van reprografische verveelvoudigingen uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16h Auteurswet 1912 dient men de daarvoor verschuldigde vergoedingen te voldoen aan Stichting Reprorecht (postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, www.reprorecht.nl). Voor het overnemen van gedeelte(n) uit deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken (artikel 16 Auteurswet 1912) kan men zich wenden tot Stichting PRO (Stichting Publicatie- en Reproductierechten Organisatie, postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, www.stichting-pro.nl).

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior written permission of the publisher.

ISBN (ebook) 978-90-01-84721-0

ISBN 978-90-01-79769-0

NUR 786

Woord vooraf bij de zestiende druk

De zestiende druk van *Administratie en ondernemingen*, kent een aantal wijzigingen ten opzichte van de vorige druk. Dit boek is onderdeel van de serie *Voortgezette studie in het boekhouden*. Naast dit boek omvat de serie:

- *Administratie en jaarrekening*
- *Administratie van deelnemingen en consolidatie*
- *Administratie en winstbelasting*

Met de wijzigingen in deze druk wordt aangesloten bij de andere delen uit de serie. De belangrijkste wijziging is dat het opgavenboek en het theorieboek zijn geïntegreerd tot één uitgave. Hierbij zijn theorievragen en enkele opgaven opgenomen na elk hoofdstuk. Veel vraagstukken van de hand van E. Rijkswijk zijn opgenomen. Het laatste onderdeel uit de vijftiende druk, rechtsvormen van ondernemingen, is vervallen. Hiertoe is besloten omdat dit onderdeel vrij uitgebreid aan bod komt in deel 2 van de *Basisstudie in het boekhouden*, het basisboek van deze serie.

In de nieuwe druk is het onderdeel dienstverlening sterk uitgebreid, en zijn vele onderwerpen geactualiseerd. Omdat de standaarden van de IASB, die hun weerslag vinden in de IFRS, een steeds grotere invloed hebben, zijn de gevolgen hiervan in de administratieve verwerking vaak terug te vinden. Ook bij onderwerpen zoals de omzetbelasting en de loonheffing wordt aangesloten op de actuele wetgeving.

Door het samenvoegen van het theorieboek en het opgavenboek zijn vele vraagstukken niet meer opgenomen in deze uitgave. Omdat bedrijfsadministratie bij uitstek een vakgebied is dat door het uitwerken van vraagstukken dient te worden eigengemaakt, zijn de meeste van de opgaven opgenomen op de website bij deze uitgave (www.voorgezetestudieboekhouden.noordhoff.nl). De docentenhandleiding met de uitwerkingen van deze opgaven is op de website alleen toegankelijk voor docenten.

Met het verschijnen van deze zestiende druk hopen we een nog betere aansluiting te realiseren bij de behoeften en wensen van de gebruikers. Voor op- of aanmerkingen houden we ons ten zeerste aanbevolen.

Elst, P.A.A.M. Kuppen
Havelte, F. van Luit

Juni, 2011

Beknopte inhoud

Inleiding/Studiewijzer 17

Deel 1

Handelsondernemingen 20

- 1 Administratie van handelsgoederen 23
- 2 Omzetbelasting 59
- 3 Administratie van kosten en opbrengsten 73
- 4 Opslagmethode en handelsondernemingen 99
- 5 Kostenplaatsenmethode en handelsondernemingen 119
- 6 Kostenbudgettering en handelsondernemingen 135
- 7 Direct costing en handelsondernemingen 159
- 8 Economische voorraad bij handelsondernemingen 173
- 9 Emballage 191
- 10 Quasigoederen (bij handelsondernemingen) 201
- 11 Transacties in vreemde valuta 213
- 12 Nevenvestigingen (filialen) 225

Deel 2

Industriële ondernemingen 246

- 13 Administratie en massaproductie 249
- 14 Actuele prijzen en massaproductie 275
- 15 Administratie en stukproductie 297
- 16 Kostenbudgettering en industriële ondernemingen 321
- 17 Direct costing en industriële ondernemingen 343
- 18 Activity based costing en backflush costing in een industriële onderneming 357
- 19 Economische voorraad bij industriële ondernemingen 371
- 20 Leasing 383
- 21 Materiële vaste activa 405
- 22 Onderzoek en ontwikkeling 429

Deel 3

Dienstverlenende onderneming en bijzondere bedrijfstakken 442

- 23 Dienstverlenende bedrijven met een beperkte goederenbeweging 445
- 24 Dienstverlenende bedrijven zonder fysieke goederenbeweging 461
- 25 Bijzondere bedrijfstakken 473

Omschrijving kernbegrippen 507
Over de auteurs 521
Register 523

Gedetailleerde inhoud

Inleiding/Studiewijzer 17

Deel 1

Handelsondernemingen 20

- 1 Administratie van handelsgoederen 23**
- 1.1 Prijsgrondslagen administratie 24
- 1.2 Administratie tegen inkooprijzen 24
 - 1.2.1 Het beginsel 24
 - 1.2.2 Ontvangst goederen versus ontvangst factuur 25
 - 1.2.3 Aflevering goederen versus verzending factuur 27
 - 1.2.4 Kostprijs van de omzet 30
 - 1.2.5 Fifo, lifo en gips 31
- 1.3 Administratie tegen verkoopprijzen 34
 - 1.3.1 Het beginsel 34
 - 1.3.2 Ontvangst goederen versus ontvangst factuur 36
 - 1.3.3 Aflevering goederen versus verzending factuur 37
 - 1.3.4 Winstmarges 38
- 1.4 Administratie tegen vaste verrekenrijzen 38
 - 1.4.1 Het beginsel 39
 - 1.4.2 Ontvangst goederen versus ontvangst factuur 40
 - 1.4.3 Aflevering goederen versus verzending factuur 42
 - 1.4.4 Prijsverschillen op balansdatum 42
 - 1.4.5 Vaste verrekenprijs en historische indexcijfers 42
- 1.5 Administratie tegen actuele waarde 44
 - 1.5.1 Het beginsel 44
 - 1.5.2 Normale voorraad 47
- 1.6 Gemengde goederenrekening 49
- 1.7 Ijzerenvoorraadstelsel 52
- 1.8 Prijsgrondslagen waardering 54
 - 1.8.1 Verkrijgings- of vervaardigingsprijs 54
 - 1.8.2 Actuele waarde 55
- Vragen en vraagstukken 55

- 2 Omzetbelasting 59**
- 2.1 Heffing omzetbelasting 60
- 2.2 Leveringen en diensten 61
 - 2.2.1 In rekening gebrachte omzetbelasting 61
 - 2.2.2 Aftrek van voorbelasting 66
 - 2.2.3 Aangifte 67
- 2.3 Intracommunautaire prestaties 68
 - 2.3.1 Intracommunautaire leveringen en diensten 68
 - 2.3.2 Intracommunautaire verwervingen 69

2.4	Invoer en uitvoer	69
2.4.1	Invoer	69
2.4.2	Uitvoer	70
	Vragen en vraagstukken	70
3	Administratie van kosten en opbrengsten	73
3.1	Loonkosten	74
3.2	Afschrijvingskosten materiële vaste activa	76
3.3	Interestkosten	78
3.4	Waardeverminderingen activa	79
3.4.1	Verliezen op debiteuren	80
3.4.2	Verliezen op voorraden	84
3.5	Voorzieningen	85
3.5.1	Begripsbepaling	85
3.5.2	Remplacekosten	86
3.5.3	Garantie- en servicekosten	87
3.5.4	Kosten groot onderhoud	87
3.6	Overlopende posten	89
3.6.1	Begripsbepaling	89
3.6.2	Vooruitbetaalde kosten	90
3.6.3	Nog te ontvangen baten	90
3.6.4	Vooruitontvangen baten	91
3.6.5	Nog te betalen kosten	91
3.7	Gemengde kosten- en opbrengstenrekeningen	92
	Vragen en vraagstukken	94

4	Opslagmethode en handelsondernemingen	99
4.1	De opslagmethode	100
4.2	Groepering indirecte kosten	100
4.3	De handelsonderneming Wilting nv	101
4.3.1	Administratie tegen v.v.p.	101
4.3.2	Berekening opslagpercentages	101
4.3.3	Dagboekgegevens	102
4.3.4	De boekingen	103
4.3.5	Overboeking resultaten	105
4.3.6	Verrekening directe inkoopkosten als indirecte kosten	106
4.4	Nadere beschouwing magazijnkosten	106
4.5	Magazijnkosten in v.v.p.	106
4.5.1	Doorberekening bij ontvangst	107
4.5.2	Doorberekening bij afgifte	109
4.5.3	Doorberekening deels bij ontvangst en deels bij afgifte	110
4.6	Magazijnkosten niet in v.v.p.	112
4.6.1	Doorberekening bij ontvangst	113
4.6.2	Doorberekening bij afgifte	114
4.6.3	Doorberekening deels bij ontvangst en deels bij afgifte	114
	Vragen en vraagstukken	115

5	Kostenplaatsenmethode en handelsondernemingen	119
5.1	De kostenplaatsenmethode	120
5.2	De handelsonderneming Fernhout bv	120
5.2.1	Administratie tegen inkooprijzen	121
5.2.2	Berekening dekkingstarieven	121

5.2.3	Analyse voorcalculatorische verschillen	122
5.2.4	Dagboekgegevens	124
5.2.5	De boekingen	125
5.2.6	Kostenplaatsenresultaat	128
5.2.7	Analyse nacalculatorische verschillen	129
5.3	Activity based costing	131
	Vragen en vraagstukken	132
6	Kostenbudgettering en handelsondernemingen	135
6.1	Kostenbudgetteringsmethoden	136
6.2	Variabelekostenbudgettering	137
6.3	Vastekostenbudgettering	138
6.4	Gemengdekostenbudgettering	140
6.5	Flexibelekostenbudgettering	144
6.6	Verleende rabatten	147
6.7	Orderkosten	150
	Vragen en vraagstukken	154
7	Direct costing en handelsondernemingen	159
7.1	Direct costing	160
7.2	Handelsonderneming Noordermeer bv	160
	7.2.1 Administratie tegen verkoopprijzen	160
	7.2.2 De gegevens	160
	7.2.3 De boekingen	162
7.3	Direct costing en kostenbudgettering	165
	Vragen en vraagstukken	167
8	Economische voorraad bij handelsondernemingen	173
8.1	Economische voorraad	174
8.2	Intracomptabele registraties	174
	8.2.1 Basisboekingen	175
	8.2.2 De rekeningen Ontvangen facturen en Ontvangen goederen	177
	8.2.3 De rekeningen Af te leveren goederen en Afgeleverde goederen	177
8.3	Prijsgrondslagen administratie	181
	8.3.1 Administratie tegen inkoopprijzen	181
	8.3.2 Administratie tegen vaste verrekenprijzen	181
	8.3.3 Administratie tegen vervangingsprijzen	182
8.4	Doorberekening indirecte inkoopkosten	184
8.5	Verliezen op voorinkopen/-verkopen	185
	Vragen en vraagstukken	187
9	Emballage	191
9.1	Gratis emballage	192
9.2	Emballage met statiegeld	192
	9.2.1 Mogelijke verwerkingswijzen	193
	9.2.2 Afschrijving	196
9.3	Statiegeld en huur	196
	Vragen en vraagstukken	198
10	Quasigoederen (bij handelsondernemingen)	201
10.1	Quasigoederen en registratie	202
	10.1.1 Het begrip quasigoederen	202
	10.1.2 Intracomptabele registratie	202

- 10.2 Enkele toepassingen bij handelsondernemingen 202
 - 10.2.1 Koopzegels 203
 - 10.2.2 Ruilbonnen 205
- 10.3 Centrale instantie 206
 - Vragen en vraagstukken 207
- 11 Transacties in vreemde valuta 213**
 - 11.1 Transacties in voorraden 214
 - 11.1.1 Inkooptransacties 214
 - 11.1.2 Verkooptransacties 215
 - 11.1.3 Economische voorraad 215
 - 11.2 Transacties in vaste activa 216
 - 11.3 Financieringstransacties 217
 - 11.4 Dekkingstransacties 218
 - 11.4.1 Termijntransacties 218
 - 11.4.2 Valutaopties 220
 - 11.5 Uiteenzetting externe jaarrekening 221
 - Vragen en vraagstukken 222
- 12 Nevenvestigingen (filialen) 225**
 - 12.1 Nevenvestigingen en handelsregisterwet 226
 - 12.2 Administratie nevenvestigingen 226
 - 12.3 Niet-zelfstandige administratie en gesplitste rekening per nevenvestiging 226
 - 12.3.1 Gesplitste rekening per nevenvestiging (filiaal) 226
 - 12.3.2 Gebruik van controlerende tussenrekeningen 227
 - 12.3.3 De handelsonderneming Noordegraaf bv 228
 - 12.4 Niet-zelfstandige administratie en één rekening per nevenvestiging met subgrootboek 230
 - 12.4.1 Één rekening per nevenvestiging met subgrootboek 230
 - 12.4.2 Gebruik van controlerende tussenrekeningen 230
 - 12.4.3 De handelsonderneming Nijkamp bv 231
 - 12.5 Zelfstandige administratie 235
 - 12.5.1 Sluitrekeningen 236
 - 12.5.2 De handelsonderneming Knipping bv 236
 - 12.6 Gecombineerde balans en winst-en-verliesrekening 238
 - Vragen en vraagstukken 242

Deel 2

Industriële ondernemingen 246

- 13 Administratie en massaproductie 249**
 - 13.1 Standaardkostenmethode 250
 - 13.1.1 Vaststelling normen 250
 - 13.1.2 Verschillenanalyse 250
 - 13.2 De onderneming Damsteegh nv 251
 - 13.2.1 De gegevens 251
 - 13.2.2 De boekingen 252
 - 13.2.3 Analyse van de verschillen 254
 - 13.3 Producten in bewerking 255
 - 13.3.1 Vaststelling omvang 256
 - 13.3.2 Waardering 256

- 13.4 Uitval 258
 - 13.4.1 Begripsbepaling 258
 - 13.4.2 Uitval zonder waarde 258
 - 13.4.3 Uitval met waarde 262
 - 13.4.4 Uitval en afbreekkosten 268
- 13.5 Seriemarkproductie 270
 - Vragen en vraagstukken 270

- 14 Actuele prijzen en massaproductie 275**
 - 14.1 Actuele prijzen 276
 - 14.2 Component grondstoffen 276
 - 14.2.1 Actuele prijs bij verkoop 277
 - 14.2.2 Actuele prijs bij grondstoffenafgifte 280
 - 14.2.3 Permanente registratie tegen actuele prijs 283
 - 14.2.4 Balanswaardering in de jaarrekening 286
 - 14.3 Componenten grondstoffen, lonen en indirecte fabricagekosten 286
 - 14.3.1 Actuele indexcijfers bij gereedkomen 287
 - 14.3.2 Actuele indexcijfers bij verbruik 290
 - 14.3.3 Actuele indexcijfers bij inkoop 292
 - Vragen en vraagstukken 293

- 15 Administratie en stukproductie 297**
 - 15.1 Voorcalculatie en nacalculatie 298
 - 15.2 De onderneming Lagendijk bv 298
 - 15.2.1 De gegevens 298
 - 15.2.2 De boekingen 300
 - 15.2.3 Analyse van de verschillen 302
 - 15.3 Langlopende projecten 302
 - 15.4 Langlopende projecten en winstneming 302
 - 15.5 Langlopende projecten en kosten- en opbrengstenverantwoording 303
 - 15.5.1 Winstneming bij oplevering 304
 - 15.5.2 Winstneming naar rato van de verrichte prestaties 306
 - 15.6 Langlopende projecten en verwachte verliezen 310
 - Vragen en vraagstukken 314

- 16 Kostenbudgettering en industriële ondernemingen 321**
 - 16.1 Kostenbudgetteringsmethoden 322
 - 16.2 Variabele kostenbudgettering 322
 - 16.3 Vastekostenbudgettering 323
 - 16.4 Gemengde kostenbudgettering 324
 - 16.5 Flexibele kostenbudgettering 326
 - 16.6 Seizoencorrecties 330
 - 16.6.1 Constante kosten 330
 - 16.6.2 Niet-proportioneel variabele kosten 334
 - Vragen en vraagstukken 337

- 17 Direct costing en industriële ondernemingen 343**
 - 17.1 Direct costing 344
 - 17.2 De industriële onderneming Verlinden bv 344
 - 17.2.1 De gegevens 344
 - 17.2.2 De boekingen 345
 - 17.3 Direct costing en kostenbudgettering 347

- 17.4 Direct costing en knelpuntsfactoren 349
 - Vragen en vraagstukken 351

- 18 Activity based costing en backflush costing in een industriële onderneming 357**
 - 18.1 ABC-methode 358
 - 18.2 Voorbeeld van activity based costing 358
 - 18.2.1 Berekening kostprijzen 359
 - 18.2.2 Dagboekgegevens 360
 - 18.2.3 De boekingen 360
 - 18.2.4 Analyse van de verschillen 362
 - 18.3 Backflush costing 364
 - 18.4 Voorbeeld van backflush costing 365
 - 18.4.1 Backflush accounting onder toepassing van backflush costing 365
 - 18.4.2 Voorbeeld van toepassing backflush costing met beperkte eindvoorraad 366
 - Vragen en vraagstukken 367

- 19 Economische voorraad bij industriële ondernemingen 371**
 - 19.1 Productie op voorraad 372
 - 19.2 Productie op bestelling 374
 - 19.3 Economische voorraad en vervangingsprijzen 375
 - 19.4 Economische voorraad en ijzerenvoorraadstelsel 376
 - 19.5 Verliezen op voorinkopen/-verkopen 376
 - Vragen en vraagstukken 377

- 20 Leasing 383**
 - 20.1 Begripsbepaling 384
 - 20.1.1 Financiële leasing 384
 - 20.1.2 Operationele leasing 384
 - 20.2 Leasing en externe jaarrekening 385
 - 20.2.1 Financiële leasing en jaarrekening 385
 - 20.2.2 Operationele leasing en jaarrekening 386
 - 20.3 Leasing en omzetbelasting 387
 - 20.4 Administratieve verwerking financiële lease 388
 - 20.4.1 Administratieve verwerking lessor 388
 - 20.4.2 Administratieve verwerking lessee 392
 - 20.5 Administratieve verwerking operationele lease 395
 - 20.5.1 Administratieve verwerking lessor 395
 - 20.5.2 Administratieve verwerking lessee 397
 - 20.6 Inschakeling financieringsmaatschappij 397
 - 20.7 Sale-and-leasebacktransacties 398
 - 20.7.1 Sale-and-leasebacktransactie leidt tot financiële leasing 398
 - 20.7.2 Sale-and-leasebacktransactie leidt tot operationele lease 400
 - Vragen en vraagstukken 402

- 21 Materiële vaste activa 405**
 - 21.1 Slijtende materiële vaste activa 406
 - 21.2 Administratie tegen historische uitgaafprijzen 406
 - 21.2.1 Prijsgrondslag 406
 - 21.2.2 Afschrijving 406
 - 21.2.3 Bruikbaarheidsduurverschillen 408

- 21.2.4 (Bijzondere) waardeverminderingen 410
- 21.2.5 Afstoting 412
- 21.3 Administratie tegen actueel prijsniveau 413
 - 21.3.1 Prijsgrondslag 413
 - 21.3.2 Wijziging nieuwwaarde 413
 - 21.3.3 Intracomptabele registratie naar tweërlei prijsgrondslag 415
 - 21.3.4 Uitsluitend afschrijvingskosten op actueel prijsniveau 418
- 21.4 Onderhoud 419
 - 21.4.1 Voorziening groot onderhoud 419
 - 21.4.2 Componentenbenadering 422
- 21.5 Ontbrekende eigendom 424
 - Vragen en vraagstukken 425
- 22 Onderzoek en ontwikkeling 429**
 - 22.1 Onderzoeksfase 430
 - 22.2 Ontwikkelingsfase 430
 - 22.3 Waardering tegen vervaardigingsprijs 430
 - 22.4 Boeking met betrekking tot de ontwikkelingskosten 431
 - 22.4.1 Budget ontwikkelingskosten 432
 - 22.4.2 Werkelijke ontwikkelingskosten 432
 - 22.4.3 Afschrijving ontwikkelingskosten 433
 - 22.4.4 (Bijzondere) waardevermindering ontwikkelingskosten 435
 - Vragen en vraagstukken 435

Deel 3

Dienstverlenende ondernemingen en bijzondere bedrijfstakken 442

- 23 Dienstverlenende bedrijven met een beperkte goederenbeweging 445**
 - 23.1 Indeling van bedrijven binnen de commerciële dienstverlening 446
 - 23.2 Dienstverlenende bedrijven met een zekere eigen goederenbeweging 446
 - 23.3 Organisaties met doorstroming van goederen die eigendom zijn van de opdrachtgever 450
 - 23.4 Organisaties die via vaste leidingen diensten leveren 450
 - 23.5 Voorbeeld autobedrijf Velocidad bv 452
 - Vragen en vraagstukken 455
- 24 Dienstverlenende bedrijven zonder fysieke goederenbeweging 461**
 - 24.1 Indeling van dienstverlenende bedrijven zonder fysieke goederenstroom 462
 - 24.1.1 Dienstverleners die specifieke ruimtes of zitplaatsen ter beschikking stellen 462
 - 24.1.2 Dienstverleners die niet-specifieke ruimtes ter beschikking stellen 462
 - 24.1.3 Dienstverlenende organisaties die persoonlijke diensten aanbieden 464
 - 24.2 Voorbeeld regieopdracht bij Bedrijfsadvies Balans bv 464
 - 24.3 Voorbeeld van aangenomen werk bij notariskantoor Vervaert 467
 - Vragen en vraagstukken 469
- 25 Bijzondere bedrijfstakken 473**
 - 25.1 Coöperaties 474
 - 25.1.1 Verschijningsvormen van coöperaties 474
 - 25.1.2 Wettelijke bepalingen voor coöperaties 475
 - 25.1.3 Organisatiestructuur van een grote coöperatie 475

	25.1.4	Het vermogen van de coöperatie	478
	25.1.5	De exploitatierekening van de coöperatie	481
	25.1.6	Belastingaspecten van de coöperatie	483
25.2		Commerciële stichtingen en verenigingen	484
	25.2.1	Het vermogen van de commerciële stichting en vereniging	485
	25.2.2	De exploitatierekening van de commerciële stichting en vereniging	486
25.3		Organisaties zonder winststreven	487
	25.3.1	Verslaggevingvoorschriften	488
	25.3.2	Het vermogen van de OZW	489
	25.3.3	De staat van baten en lasten van de OZW	490
25.4		Fondswervende instellingen	492
	25.4.1	Reserves en fondsen van de fondsenwervende instelling	493
	25.4.2	De staat van baten en lasten van de fondsenwervende instelling	494
	25.4.3	Baten uit nalatenschappen	496
	25.4.4	Baten uit loterijen	497
	25.4.5	Baten uit verkoop van artikelen	497
	25.4.6	Baten uit gezamenlijke acties	498
		Vragen en vraagstukken	501
		Omschrijving kernbegrippen	507
		Over de auteurs	521
		Register	523

Inleiding/Studiewijzer

Dit boek uit de serie *Voortgezette studie in het boekhouden: Administratie en Ondernemingen* bestaat uit drie onderdelen. Achtereenvolgens komen aan de orde handelsondernemingen, industriële ondernemingen en dienstverlenende ondernemingen.

Er zijn 25 hoofdstukken die alle als volgt zijn opgebouwd:

- Een inhoudsopgave met een inleiding.
- Een behandeling van de stof in paragrafen en – waar nodig – in subparagrafen.
- Enkele theoretische vragen naar aanleiding van de theorie in het betreffende hoofdstuk.
- Enkele opgaven om de toepassing van de theorie te trainen.

Achterin is een omschrijving van de kernbegrippen opgenomen (in alfabetische volgorde).

Aangezien boekhouden in belangrijke mate een doevak is, zijn in deze uitgave na elk hoofdstuk opgaven opgenomen die aansluiten bij de theorie uit het desbetreffende hoofdstuk. Daarnaast is op de website voor elk hoofdstuk een groot aantal opgaven beschikbaar met een grote variëteit aan opgaven die per hoofdstuk in stijgende moeilijkheidsgraad zijn opgenomen. De laatste vraagstukken zijn examenvraagstukken, grotendeels ontleend aan het examen SPD-Bedrijfsadministratie.

De methode is te beschouwen als een mooie combinatie van theorie en praktijk die in de vorm van voorbeelden is weergegeven, en de verwerking hiervan door middel van vragen en opdrachten.

De belangrijkste functie van boekhouden is de vastlegging van financiële gegevens, waaraan zowel behoefte bestaat in op winst gerichte organisaties (ondernemingen) als in niet op winst gerichte organisaties (instellingen zonder winstoogmerk). Voorbeelden van de laatste zijn overheidsinstellingen alsmede verenigingen en stichtingen met ideële doelstellingen.

Aan het boekhouden ligt een bepaald stelsel ten grondslag. Onder een boekhoudstelsel wordt verstaan: het systematisch en logisch opgebouwde geheel van boekingen dat noodzakelijk is om het object te administreren.

Er bestaan drie boekhoudstelsels, te weten:

- 1 het stelsel van enkel boekhouden
- 2 het stelsel van dubbel boekhouden
- 3 het stelsel van kameralistisch boekhouden

Bij enkel boekhouden wordt het object van het boekhouden gevormd door het eigen vermogen. Hierbij ontbreekt het dwingend verband volgens het grootboek. Daarom wordt enkel boekhouden toegepast in kleinere bedrijven.

Bij de kameraalstijl wordt het object van het boekhouden gevormd door een geldinkomen en de besteding daarvan. Dit stelsel wordt toegepast bij verbruikshuishoudingen.

Bij dubbel boekhouden wordt het object van het boekhouden ook gevormd door het eigen vermogen, maar hierbij wordt zowel de omvang als de samenstelling geregistreerd in het grootboek: een verzameling rekeningen. Dubbel boekhouden wordt (evenals enkel boekhouden) vooral gehanteerd bij inkomenvormende organisaties (bedrijfshuishoudingen). In dit boek wordt uitgegaan van dubbel boekhouden.

Aan de administratie worden gegevens ontleend voor zowel interne verslaggeving (management accounting) als externe verslaggeving (financial accounting). Interne verslaggeving is bedoeld voor interne gebruikers en geeft vooral informatie over hoe de organisatie functioneert. Deze informatie wordt frequent verstrekt, bijvoorbeeld in de vorm van vierwekelijkse of maandelijkse controllingrapportages. Zij is niet gebonden aan wettelijke eisen of vormvoorschriften; het doelmatigheidsbeginsel staat voorop. De externe verslaggeving is bedoeld voor medewerkers, leveranciers en afnemers, en heeft voornamelijk een verantwoordingsfunctie (er wordt in de algemene vergadering van aandeelhouders verantwoording afgelegd over het gevoerde beleid) alsook een informatiefunctie (in het verslag van het bestuur worden de toekomstplannen uiteengezet). De externe jaarrekening is afgestemd op de gemiddelde informatiebehoeften van de gezamenlijke externe gebruikers.

Bij het opstellen van de externe jaarrekening is de onderneming gebonden aan wettelijke regels. Zo moeten onder meer naamloze vennootschappen (nv's) en besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid (bv's), maar ook coöperaties en onderlinge waarborgmaatschappijen zich houden aan de vereisten van Titel 9 Boek 2 BW.

In de Stichting voor de Jaarverslaggeving werken werkgevers, gebruikers en accountants samen met als doel de kwaliteit van de externe verslaggeving te bevorderen. Het hiermee binnen de stichting belaste orgaan is de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ), die is samengesteld uit vertegenwoordigers van verschaffers, gebruikers en controleurs van jaarrekeningen. De RJ publiceert zijn opvattingen onder de naam Richtlijnen voor de jaarverslaggeving. De basis van deze richtlijnen wordt gevormd door:

- Titel 9 boek 2 BW (gebaseerd op de Vierde en Zevende EEG-richtlijnen inzake het vennootschapsrecht).
- De arresten van de ondernemingskamer en van de Hoge Raad.
- De door de Europese Commissie bij verordening in het Publicatieblad van de Europese Unie bekendgemaakte door haar goedgekeurde internationale verslaggevingsstandaarden van de International Accounting Standards Boards (IASB).
- De nog niet door de Europese Commissie goedgekeurde standaarden van de IASB en ontwerpstandaarden daarvan.

De aanwijzing van de internationale verslaggevingsstandaarden van de IASB en het daarvoor geldende goedkeuringsproces zijn opgenomen in de Europese Verordening betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen van 19 juli 2002. In deze verordening worden onder internationale verslaggevingsstandaarden verstaan de door de

IASB van de IASC overgenomen International Accounting Standards (IASs), de door de IASB uitgevaardigde International Financial Reporting Standards (IFRS) en de interpretaties daarop van de IASB (en zijn voorganger IASC – International Accounting Standards Committee). De RJ en de IASB zijn privaatrechtelijke organisaties die geen bevoegdheden hebben om dwingende voorschriften uit te vaardigen.

Handelsondernemingen

1

- 1 **Administratie van handelsgoederen** 23
- 2 **Omzetbelasting** 59
- 3 **Administratie van kosten en opbrengsten** 73
- 4 **Opslagmethode en handelsondernemingen** 99
- 5 **Kostenplaatsenmethode en handelsondernemingen** 119
- 6 **Kostenbudgettering en handelsondernemingen** 135
- 7 **Direct costing en handelsondernemingen** 159
- 8 **Economische voorraad bij handelsondernemingen** 173
- 9 **Emballage** 191
- 10 **Quasigoederen (bij handelsondernemingen)** 201
- 11 **Transacties in vreemde valuta** 213
- 12 **Nevenvestigingen (filialen)** 225



Ondernemingen zijn bedrijven die gericht zijn op het maken van winst. Handelsondernemingen hebben tot doel om winst te maken door het kopen van goederen en het verkopen van deze goederen. Er heeft derhalve een doorstroming plaats van goederen zonder dat daarbij van een bewerkingsproces sprake is.

De handelsondernemingen kunnen worden ingedeeld naar groothandel en detailhandel. De groothandel levert uitsluitend aan de handel, de industrie en aan grootverbruikers; de detailhandel levert aan de uiteindelijke consument.





Administratie van handelsgoederen



- 1.1 Prijsgrondslagen administratie
- 1.2 Administratie tegen inkooprijzen
- 1.3 Administratie tegen verkooprijzen
- 1.4 Administratie tegen vaste verrekenrijzen
- 1.5 Administratie tegen actuele waarde
- 1.6 Gemengde goederenrekening
- 1.7 IJzerenvoorraadstelsel
- 1.8 Prijsgrondslagen waardering

Toepassing van het principe van de permanentie op de goederenbeweging betekent dat de grootboekrekening Voorraad goederen laat zien voor welk bedrag er (op balansdatum) goederen in het magazijn aanwezig moeten zijn. Genoemde grootboekrekening heeft steeds het karakter van een rekening van bezit.

Als de goederenrekening gemengd wordt gevoerd (als er sprake is van een gemengde goederenrekening) vervult de goederenrekening gelijktijdig zowel de functie van balansrekening als de functie van resultaatrekening. Ultimo periode is nu eerst een inventarisatie noodzakelijk. Dit betekent een stagnatie in de verslaggeving. Ook komt de controlerende functie van de goederenrekening niet naar voren.

Bij het voeren van een voorraadadministratie wordt onderscheid gemaakt in administratie tegen inkooprijzen, verkooprijzen, vaste verrekenrijzen en actuele prijzen. De aspecten van deze vier administraties worden in afzonderlijke paragrafen besproken. Daarbij komt ook de waardering van voorraden in de (externe) balans aan de orde. Vervolgens gaan wij in op de gemengde goederenrekening en het ijzerenvoorraadstelsel. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een paragraaf over de waardering van voorraden in de externe jaarrekening.

1.1 Prijsgrondslagen administratie

Prijsgrondslagen administratie voorraden

Met betrekking tot de *prijsgrondslag* waartegen de administratie van de goederenvoorraad wordt gevoerd, kan onderscheid worden gemaakt tussen:

- inkooprijzen (historische prijzen);
- verkooprijzen;
- vaste verrekenrijzen (v.v.p.);
- actuele prijzen (vervangingsrijzen).

Prijsgrondslag inkooprijzen

De administratie tegen *inkooprijzen* gaat ervan uit dat op de rekening Voorraad goederen de inkopen tegen de werkelijk betaalde prijzen geregistreerd worden en de verkopen tegen de kostprijs van de aan de verkoop ten grondslag liggende eenheden. Bij de permanentie tegen *verkooprijzen* wordt de voorraadrekening steeds gedebiteerd voor de inkopen omgerekend tegen verkooprijzen, terwijl creditering plaatsvindt tegen verkooprijzen. Bij de administratie tegen *vaste verrekenrijzen* (v.v.p.) worden de inkopen, evenals de verkopen, omgerekend tegen de administratief vastgestelde prijzen. In deze situatie vindt derhalve omrekening naar twee kanten plaats, namelijk inkopen tegen v.v.p. en verkopen tegen v.v.p. Bij de administratie tegen *actuele prijzen* worden de voorraden steeds geregistreerd op het huidige prijspeil en worden de verkopen op de voorraadrekening gecrediteerd tegen de vervangingsprijs op het moment van de verkoop.

Prijsgrondslag verkooprijzen

Prijsgrondslag vaste verrekenrijzen

Prijsgrondslag actuele prijzen

Kantoorvoorraadadministratie

Naast de registratie van de voorraadbeweging in het grootboek zal een *kantoorvoorraadadministratie* waarin per artikelsoort de kwantiteiten en geldbedragen worden geregistreerd, worden gevoerd. Deze is te zien als een subgrootboek van de collectieve voorraadrekening uit het grootboek. Niet altijd is een afzonderlijke kantoorvoorraadadministratie nodig. Het hangt af van de omvang en aard van de goederen, van de veranderingen in het prijspeil, van de waarde van de goederen en van de mogelijkheden om de benodigde gegevens op andere wijze te verkrijgen.

1.2 Administratie tegen inkooprijzen

Administratie voorraden tegen inkooprijzen

In deze paragraaf worden de aspecten van de administratie van de goederenvoorraad tegen inkooprijzen besproken.

1.2.1 Het beginsel

Zuivere balansrekening

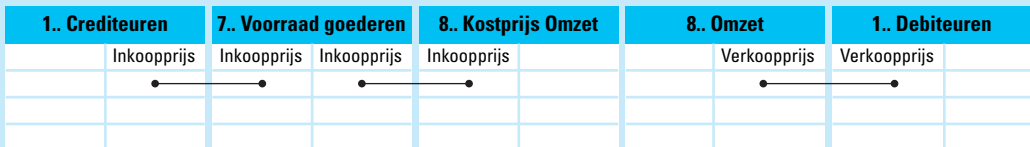
Als de goederen op de voorraadrekening worden geregistreerd tegen inkooprijzen, zal bij verkoop steeds moeten worden vastgesteld wat de inkoopprijs van het desbetreffende goed is. Afboeking op de voorraadrekening dient tegen deze prijs plaats te vinden. Op deze wijze is de rekening Voorraad goederen een zuivere balansrekening en kan het resultaat zonder inventarisatie worden vastgesteld. Het schema van de permanentie tegen inkoopprijs is, wat de verwerking in het grootboek betreft, weergegeven in figuur 1.1.

Figuur 1.1 Schema permanentie tegen inkooprijzen



De rekening Voorraad goederen is een *zuivere balansrekening*. De rekening Brutowinst is een *zuivere resultaatrekening*. Is het gewenst de omzet en de kostprijs daarvan rechtstreeks zichtbaar in de administratie te maken, dan moet de rekening Brutowinst gesplitst worden in een rekening Omzet en een rekening Kostprijs omzet. Dan ontstaat het schema zoals in figuur 1.2.

Figuur 1.2 Intracomptabele registratie omzet en kostprijs omzet



De rekeningen Omzet en Kostprijs omzet zijn zuivere resultaatrekeningen.

1.2.2 Ontvangst goederen versus ontvangst factuur

In de in subparagraaf 1.2.1 weergegeven schema's zijn wij ervan uitgegaan dat de boeking

7.. Voorraad goederen	
aan 1.. Crediteuren	

wordt gemaakt op het moment dat én de factuur én de goederen zijn ontvangen. Dit houdt in dat als de factuur ontvangen wordt terwijl de goederen nog niet ontvangen zijn, geen (intracomptabele) registratie plaatsvindt van de factuurontvangst. Omgekeerd betekent dit ook dat als goederen ontvangen worden terwijl de factuur nog niet binnen is,

intracomptabel

eveneens geen (intracomptabele) registratie van de goederenontvangst plaatsvindt. Als dit frequent voorkomt, is sprake van een onwenselijke situatie. Om deze reden wordt een rekening Inkopen ingeschakeld. Deze rekening behandelen wij hierna, evenals de rekeningen Ontvangen facturen en Ontvangen goederen.

Rekening Inkopen

Als gevolg van de invoering van de rekening Inkopen ontstaan thans de volgende boekingen:

Voor de ontvangen inkoopfacturen wordt vanuit het Inkoopboek geboekt:

	7..	Inkopen
aan	1..	Crediteuren

De boeking voor de ontvangen goederen vanuit het Magazijnontvangstenboek is:

	7..	Voorraad goederen
aan	7..	Inkopen

De rekening Inkopen is een tussenrekening die glad dient te lopen. Wel moet bij creditering steeds worden vastgesteld welke facturen op de ontvangen goederen betrekking hebben. Een saldo per de balansdatum betekent daarom steeds (afgezien van eventuele boekingsfouten):

- 1 Bij een debetsaldo: de facturen zijn reeds ontvangen maar de goederen nog niet.
- 2 Bij een creditsaldo: de goederen zijn reeds ontvangen maar de facturen nog niet.

Daarnaast kan een vermenging van beide situaties optreden. Ter vermijding hiervan kan de rekening Inkopen worden uitgesplitst.

Rekeningen Ontvangen facturen en Ontvangen goederen

Als de rekening Inkopen wordt uitgesplitst, wordt voor de ontvangen facturen uit het Inkoopboek de boeking:

	7..	Ontvangen facturen
aan	1..	Crediteuren

Voor de ontvangen goederen wordt uit het Magazijnontvangstenboek geboekt:

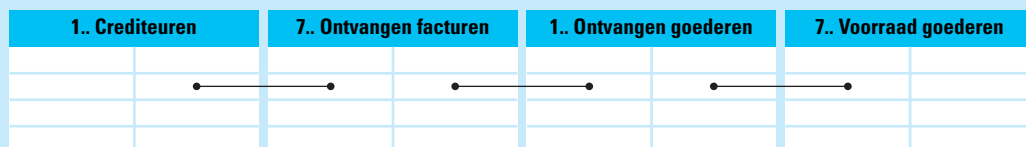
	7..	Voorraad goederen
aan	1..	Ontvangen goederen

Zodra de factuur is ontvangen en gecontroleerd en tevens is vastgesteld dat de desbetreffende goederen zijn ontvangen, wordt uit het Afstemregister inkoop geboekt:

	1..	Ontvangen goederen
aan	7..	Ontvangen facturen

Het voorgaande is schematisch weergegeven in figuur 1.3.

Figuur 1.3 Factuur- en goederenontvangst worden onafhankelijk van elkaar geboekt



Economische voorraadpositie

Een (debet)saldo op de rekening Ontvangen facturen laat het totaal van de ontvangen facturen zien waarvan de goederen nog niet zijn ontvangen. Het is derhalve van invloed op de economische voorraadpositie (zie hiervoor subparagraaf 1.2.3). Een (credit)saldo op de rekening Ontvangen goederen laat een correctie zien op de rekening Crediteuren. De totale schuldpositie is dus hoger dan de rekening Crediteuren aangeeft.

1.2.3 Aflevering goederen versus verzending factuur

Bij de verkopen kan zich een soortgelijke situatie voordoen als bij de inkopen. Goederen kunnen zijn afgeleverd maar nog niet gefactureerd en facturering kan hebben plaatsgevonden zonder aflevering. Zodra deze omstandigheden frequent voorkomen, kan de behoefte aan intracomptabele registratie ontstaan. Of hiertoe feitelijk wordt overgegaan, hangt af van het belang en van de mogelijkheden om op andere wijzen aan de nodige informatie te komen. Zodra de noodzaak tot intracomptabele registratie ontstaat, veranderen de boekingen in de principe-schema's in subparagraaf 1.2.1. Wij krijgen dan de volgende boekingen:

1 Verzending verkoopfacturen (Verkoopboek)

	1..	Debiteuren
aan	8..	Omzet
	8..	Kostprijs omzet
aan	7..	Af te leveren goederen

2 Aflevering goederen (Magazijnafgiftenboek)

	1..	Afgeleverde goederen
aan	7..	Voorraad goederen

3 Afstemming (Afstemregister verkopen)

	7..	Af te leveren goederen
aan	1..	Afgeleverde goederen

De laatste boeking heeft betrekking op goederen die én gefactureerd én afgeleverd zijn.

Schematisch kunnen de laatste drie boekingen worden weergegeven zoals figuur 1.4 laat zien.

Figuur 1.4 **Verzending verkoopfacturen en aflevering goederen worden onafhankelijk van elkaar gebeekt**



Economische voorraadpositie

Op de rekeningen Afgeleverde goederen en Af te leveren goederen kunnen saldi overblijven. Een (credit)saldo op de rekening Af te leveren goederen geeft dan aan dat wel gefactureerd maar nog niet afgeleverd is. Dit is derhalve van invloed op de economische voorraadpositie (zie verderop in deze subparagraaf). Een (debet)saldo op de rekening Afgeleverde goederen vormt een correctie op de rekening Debiteuren. Er is wel afgeleverd maar nog niet gefactureerd. Wel is het dan zo dat een dergelijk saldo niet is omgerekend in verkoopprijzen.

■ Voorbeeld 1.1

In het grootboek van de handelsonderneming Vollenberg komen onder andere de volgende rekeningen voor:

130	Debiteuren	710	Ontvangen facturen
135	Afgeleverde goederen	715	Af te leveren goederen
140	Crediteuren	800	Kostprijs omzet
145	Ontvangen goederen	840	Omzet
700	Voorraad goederen		

De rekeningen 135, 145, 710 en 715 zijn op 1 januari geopend met de volgende bedragen:

	Debet	Credit
135 Afgeleverde goederen	€ 1.100	
145 Ontvangen goederen		€ 2.300
710 Ontvangen facturen	€ 5.600	
715 Af te leveren goederen		€ 4.700

Over de maand januari zijn de volgende gegevens bekend:

1	Inkoopboek	€ 78.200
2	Goederenontvangstenboek	€ 89.600
3	Afstemregister inkopen	€ 82.400
4	Verkoopboek:	
	• kolom Verkoopprijs	€ 100.700
	• kolom Kostprijs	€ 67.300
5	Goederenafleveringenboek	€ 73.500
6	Afstemregister verkopen	€ 70.800

De journaalposten van de totalen uit voorgaande dagboeken zijn als volgt:

1 Inkoopboek

710	Ontvangen facturen	€	78.200	
aan 140	Crediteuren			€ 78.200

2 Goederenontvangstenboek

700	Voorraad goederen	€	89.600	
aan 145	Ontvangen goederen			€ 89.600

3 Afstemregister inkopen

145	Ontvangen goederen	€	82.400	
aan 710	Ontvangen facturen			€ 82.400

4 Verkoopboek

130	Debiteuren	€	100.700	
aan 840	Omzet			€ 100.700

800	Kostprijs omzet	€	67.300	
aan 715	Af te leveren goederen			€ 67.300

5 Goederenafleveringenboek

135	Afgeleverde goederen	€	73.500	
aan 700	Voorraad goederen			€ 73.500

6 Afstemregister verkopen

715	Af te leveren goederen	€	70.800	
aan 135	Afgeleverde goederen			€ 70.800

Nadat het grootboek is bijgewerkt, vertonen de rekeningen 135, 145, 710 en 715 ultimo januari de volgende saldi:

	Debet	Credit
135 Afgeleverde goederen	€ 3.800	
145 Ontvangen goederen		€ 9.500
710 Ontvangen facturen	€ 1.400	
715 Af te leveren goederen		€ 1.200

Technische voorraad
Economische voorraad

De *technische voorraad* is de aanwezige kwantitatieve voorraad. De *economische voorraad* is de voorraad waarover de onderneming prijsrisico loopt.

In subparagraaf 1.2.2 hebben wij aan de inkoopzijde een onderscheid gemaakt in de rekening Ontvangen facturen (te ontvangen goederen) en de rekening Ontvangen goederen (te ontvangen facturen). De laatste rekening vormt een correctie op de rekening Crediteuren. De eerste

rekening bepaalt mede de economische voorraad. De rekening Ontvangen facturen kan alleen een (debet)saldo hebben als de goederen nog afgeleverd moeten worden door de leveranciers. Aan de verkoopzijde onderscheiden wij de rekening Afgeleverde goederen en de rekening Af te leveren goederen. De eerste rekening vormt een correctie op de rekening Debiteuren. De tweede rekening bepaalt mede de economische voorraad. De rekening Af te leveren goederen kan alleen een (credit)saldo hebben voor reeds gefactureerde goederen die nog afgeleverd moeten worden.

De economische voorraad is derhalve samengesteld uit:

Magazijnvoorraad	(+)
Ontvangen facturen	(+)
Af te leveren goederen	(-)
Economische voorraad	<u>(+ of -)</u>

In hoofdstuk 8 gaan wij in verband met het afsluiten van voorinkoop- en voorverkoopcontracten nader in op de economische voorraad.

1.2.4 **Kostprijs van de omzet**

Het kernpunt van het boekingsschema van de administratie tegen inkooprijzen is de vaststelling van de kostprijs die bij een bepaalde verkoop behoort. De snelheid waarmee deze kostprijs kan worden bepaald, is mede van betekenis voor de toepassing van deze prijsgrondslag voor de administratie. Zo zijn er geen problemen als de inkooprijzen gedurende lange tijd vastliggen. Ook ontstaan geen problemen als de individuele inkooprijzen van elk artikel vlot vastgesteld kan worden. Dit is onder meer het geval als de afzonderlijke artikelen van artikelkaartjes zijn voorzien. Via in deze kaartjes opgenomen codes kan bepaald worden wat de bijbehorende inkooprijzen zijn. De verkopen kunnen dan na decodering tegen de inkooprijzen worden omgerekend. Slechts bij relatief kostbare artikelen komt deze methode in aanmerking.

Bij kostbaardere artikelen (bijvoorbeeld auto's en antiques) zal veelal de behoefte bestaan aan een afzonderlijke *administratie per artikeleenheid*. De vaststelling van de kostprijs bij verkoop kan dan geschieden door raadpleging van de voorraadadministratie. Ook worden inkopen wel per afzonderlijke partij geregistreerd (*administratie per partij*). Bij verkoop dient steeds vast te staan uit welke partij de verkopen komen. In dergelijke situaties moeten de goederen van partijnummers zijn voorzien.

Zodra het evenwel om dooreen leverbare artikelen gaat – met name bij variërende inkooprijzen – zal men doorgaans een kantoorvoorraadadministratie per artikelsoort moeten voeren, zowel in hoeveelheden als in geldbedragen (de betaalde prijzen).

Voor de vaststelling van de prijzen van de verkochte eenheden dient men dan een keuze te maken uit een aantal varianten. Hiervan bespreken wij in subparagraaf 1.2.5 de *first in, first out-methode* (fifo), de *last in, first out-methode* (lifo) en het *gemiddelde-inkooprijzenstelsel* (gips).

Administratie per artikeleenheid

Administratie per partij

1.2.5 **Fifo, lifo en gips**

De methoden *fifo*, *lifo* en *gips* kunnen als volgt worden getypeerd:

- Fifo**
 - *Fifo*. Aangenomen wordt dat de administratief oudst ingekochte voorraden het eerst worden verkocht.
- Lifo**
 - *Lifo*. Aangenomen wordt dat de administratief jongst ingekochte voorraden het eerst worden verkocht.
- Gips**
 - *Gips*. Na elke inkoop wordt een nieuwe gemiddelde kostprijs berekend. Deze geldt als kostprijs voor daaropvolgende verkopen. Zodra een nieuwe inkoop plaatsheeft, geldt het nieuwe gemiddelde als kostprijs voor daaropvolgende verkopen.

Ter toelichting van deze drie varianten gaan wij uit van een onderneming die handelt in een bepaald artikel waarvan de voorraad op 1 januari bestaat uit 300 eenheden met een inkoopprijs van €10 per eenheid.

In januari vinden de volgende transacties plaats:

6 jan.	Inkoop	300 eenheden à €14 per eenheid
14 jan.	Verkoop	400 eenheden à €24 per eenheid
20 jan.	Inkoop	600 eenheden à €17 per eenheid
23 jan.	Verkoop	560 eenheden à €25 per eenheid

Verder geldt dat op de data van inkoop zowel de artikelen als de facturen zijn ontvangen en dat op de data van verkoop zowel de aflevering als de facturering hebben plaatsgevonden. Voor het goede inzicht journaliseren wij elk financieel feit afzonderlijk. De journaalposten voor elk van de drie varianten zijn als volgt:

			Fifo	Lifo	Gips
6 jan.	7..	Voorraad goederen	€ 4.200	€ 4.200	€ 4.200
	aan 1..	Crediteuren	€ 4.200	€ 4.200	€ 4.200
14 jan.	1..	Debiteuren	€ 9.600	€ 9.600	€ 9.600
	aan 8..	Omzet	€ 9.600	€ 9.600	€ 9.600
		8.. Kostprijs omzet	€ 4.400	€ 5.200	€ 4.800
	aan 7..	Voorraad goederen	€ 4.400	€ 5.200	€ 4.800
20 jan.	7..	Voorraad goederen	€ 10.200	€ 10.200	€ 10.200
	aan 1..	Crediteuren	€ 10.200	€ 10.200	€ 10.200
23 jan.	1..	Debiteuren	€ 14.000	€ 14.000	€ 14.000
	aan 8..	Omzet	€ 14.000	€ 14.000	€ 14.000
		8.. Kostprijs omzet	€ 8.920	€ 9.520	€ 8.820
	aan 7..	Voorraad goederen	€ 8.920	€ 9.520	€ 8.820

Volgens de *fifo-methode* komen de verkopen van:

- 14 jan. uit de beginvoorraad (300 eenheden) en uit de inkoop van 6 januari (100 eenheden);

- 23 jan. uit de inkoop van 6 januari (200 eenheden) en uit de inkoop van 20 januari (360 eenheden).

De rekening 7.. Voorraad goederen heeft ultimo januari een (debet)-saldo van €4.080.

De eindvoorraad van januari (240 eenheden) komt uit de inkoop van 20 januari; $240 \times \text{€}17 = \text{€}4.080$.

Volgens de *lifo-methode* komen de verkopen van:

- 14 jan. uit de inkoop van 6 januari (300 eenheden) en uit de beginvoorraad (100 eenheden);
- 23 jan. uit de inkoop van 20 januari.

De rekening 7.. Voorraad goederen heeft ultimo januari een (debet)saldo van €2.680.

De eindvoorraad van januari (240 eenheden) komt uit de inkoop van 20 januari (40 eenheden) en uit de beginvoorraad (200 eenheden); $40 \times \text{€}17 + 200 \times \text{€}10 = \text{€}2.680$.

Wat de *gips-methode* betreft, geldt de volgende opstelling:

Datum	Omschrijving	Aantal	Prijs per eenheid ($\times \text{€}1$)	Bedrag ($\times \text{€}1$)
1 jan.	Beginvoorraad	300	10	3.000
6 jan.	Inkoop	300	14	4.200
		600	12	7.200
14 jan.	Verkoop	400	12	4.800
		200	12	2.400
20 jan.	Inkoop	600	17	10.200
		800	15,75	12.600
23 jan.	Verkoop	560	15,75	8.820
31 jan.	Eindvoorraad	240	15,75	3.780

De rekening 7.. Voorraad goederen heeft ultimo januari een (debet)saldo van €3.780; $240 \times \text{€}15,75$.

De besproken boekingswijzen brengen niet zonder meer de noodzaak mee dat het saldo van de rekening 7.. Voorraad goederen tevens het bedrag is dat als waardering in de balans wordt opgenomen. Het kan uiteraard wel. In die omstandigheid bedraagt de waardering volgens:

- Fifo € 4.080
- Lifo € 2.680
- Gips € 3.780

In die omstandigheid geldt ook dat de winst over januari gelijk is aan de som van de transactiewinsten. Het winstoverzicht voor elk van de drie methoden ziet er als volgt uit:

	Fifo	Lifo	Gips
Omzet	€ 23.600	€ 23.600	€ 23.600
Kostprijs omzet	- 13.320	- 14.720	- 13.620
Transactiewinsten = winst	€ 10.280	€ 8.880	€ 9.980

Het is duidelijk dat bij het lifo-stelsel de waardering van de voorraad geschiedt tegen prijzen die in beginsel geen weerspiegeling zijn van het prijsniveau per balansdatum.

Dit is de reden dat in geconsolideerde jaarrekeningen van beursgenoteerde ondernemingen, waarop de door de Europese Commissie goedgekeurde verslaggevingsstandaarden van toepassing zijn (IFRS), het lifo-stelsel niet is toegestaan. Volgens de richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) dient in geval van toepassing van het lifo-stelsel in de toelichting van de externe jaarrekening de (gemiddelde) verkrijgingsprijs, de fifo-waarde of de actuele waarde te worden vermeld.

Hierna gaan wij nader in op lifo per periode en op de marktwaarde ultimo periode lager dan de kostprijs.

Lifo per periode

In het voorgaande is lifo gehanteerd *op transactiebasis*; men spreekt dan wel van *individueel lifo*. Lifo op transactiebasis kan ten behoeve van de waardering op de balans gecombineerd worden met lifo *per periode (collectief lifo)*. Bij hantering van de lifo-regel per periode wordt aangenomen dat de aanwezige eindvoorraad afkomstig is uit de beginvoorraad. Een eventueel surplus wordt in overeenstemming met individueel lifo gewaardeerd. In het voorbeeld bedraagt de waardering overeenkomstig het collectief lifo €2.400, namelijk 240 eenheden à €10 per eenheid. In verband hiermee dient dan de volgende journaalpost te worden gemaakt:

9..	Waarderingsverlies voorraden i.v.m. collectief lifo	€ 280
aan 7..	Waardecorrectie voorraad goederen i.v.m. collectief lifo	€ 280

Als waardering wordt nu in de balans een bedrag van €2.400 opgenomen, namelijk €2.680 (debetsaldo rekening 7.. Voorraad goederen) minus €280 (creditsaldo rekening 7.. Waardecorrectie voorraad goederen i.v.m. collectief lifo).

Ook bij deze hantering van de lifo-regel (lifo per periode) geldt dat in de toelichting van de externe jaarrekening de (gemiddelde) verkrijgingsprijs, de fifo-waarde of de actuele waarde dient te worden vermeld.

Marktwaarde ultimo periode lager dan kostprijs

Als de marktwaarde ultimo periode lager is dan de kostprijs (verkrijgingsprijs/vervaardigingsprijs), wordt de voorraad in de (externe) balans gewaardeerd tegen die lagere marktwaarde (toepassing van de zogenoemde *minimumwaarderingregel*). Stel dat de marktprijs (de prijs op de relevante markt) per 31 januari €9 per eenheid zou hebben bedragen. De voorraadwaardering komt dan bij alle methoden uit op €2.160, namelijk 240 eenheden à €9 per eenheid. De afwaardering moet ten

Individueel lifo
Collectief lifo

Minimum-
waarderingregel

laste van de winst-en-verliesrekening worden gebracht. De afwaardering bedraagt in geval van:

- fifo €1.920, namelijk €4.080 –/– €2.160;
- individueel lifo €520, namelijk €2.680 –/– €2.160;
- collectief lifo €240, namelijk €2.400 –/– €2.160;
- gips €1.620, namelijk €3.780 –/– €2.160.

Voor één van de berekende bedragen, natuurlijk afhankelijk van de gekozen methode, wordt gejournaliseerd:

9..	Waarderingsverlies voorraden i.v.m. lagere marktwaarde
aan 7..	Waardecorrectie voorraad goederen i.v.m. lagere marktwaarde

Uitgaande van de lagere marktwaarde van €9 per eenheid, ziet het winstoverzicht voor elk van de besproken methoden er als volgt uit:

	Fifo	Individueel lifo	Individueel lifo gecombineerd met collectief lifo	Gips
Omzet	€ 23.600	€ 23.600	€ 23.600	€ 23.600
Kostprijs omzet	- 13.320	- 14.720	- 14.720	- 13.620
Transactiewinsten	€ 10.280	€ 8.880	€ 8.880	€ 9.980
Waarderingsverlies voorraden i.v.m. collectief lifo			- 280	
Waarderingsverlies voorraden i.v.m. lagere marktwaarde	- 1.920	- 520	- 240	- 1.620
Winst	€ 8.360	€ 8.360	€ 8.360	€ 8.360

De winst is bij elke methode gelijk, namelijk €8.360. Dit komt doordat ultimo periode als marktprijs een prijs is gebruikt die lager is dan de laagste waarderingsprijs volgens de diverse methoden *en* omdat wij van een gelijke beginbalanswaardering zijn uitgegaan.

1.3 Administratie tegen verkoopprijzen

Administratie voorraden tegen verkoopprijzen

In deze paragraaf worden de aspecten van de administratie van de goederenvoorraad tegen verkoopprijzen besproken.

1.3.1 Het beginsel

Veelal overtreft het aantal verkooptransacties het aantal inkooptransacties. Het ligt dan voor de hand de artikelen in verkoopprijzen te registreren. Wel moeten de verkoopprijzen dan voor langere tijd vastliggen. Bij warenhuizen en grootwinkelbedrijven is het niet ongebruikelijk de administratie tegen verkoopprijzen te voeren. Vanuit het centrale magazijn worden de verkooppunten (vestigingen of filialen) belast tegen de verkoopprijzen. Dit is handig in het kader van controle op de volledigheid van de verkoopopbrengsten; er is in deze winkels uitsluitend sprake van contante verkopen.

Ter voorkoming van strijdigheid met het voorzichtigheidsbeginsel en realisatiebeginsel moet bij de belasting van de verkooppunten tegen

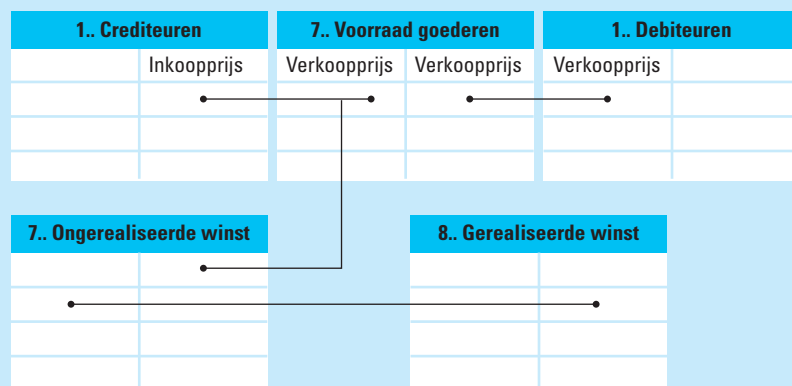
verkooprijzen op de eindvoorraad de winststopslag worden teruggenomen om tot een juiste resultaatbepaling te komen.

Zodra prijswijziging optreedt, zal inventarisatie moeten plaatsvinden, tenzij tevens een kwantitatieve voorraadadministratie wordt bijgehouden.

Met name voor handelsgoederen met een relatief hoge omloopsnelheid en waarvan de verkoopprijzen gedurende langere tijd vastliggen, zal de permanentie tegen verkoopprijzen in aanmerking komen. Meestal gaat het om relatief goedkope artikelsoorten waarvan een afzonderlijke registratie te kostbaar is.

Het schema van de permanentie tegen verkoopprijzen is weergegeven in figuur 1.5.

Figuur 1.5 Schema permanentie tegen verkoopprijzen



De omzet en de kostprijs van de omzet komen in figuur 1.5 niet rechtstreeks uit de administratie naar voren. Dit is wel te bereiken. In plaats van:

7..	Ongerealiseerde winst
aan 8..	Gerealiseerde winst

wordt dan geboekt:

7..	Ongerealiseerde winst
8..	Kostprijs omzet
aan 8..	Omzet

De rekening Gerealiseerde winst komt dan niet voor.

■ Voorbeeld 1.2

In het grootboek van de handelsonderneming Renkens komen onder andere de volgende rekeningen voor:

130	Debiteuren	800	Kostprijs omzet
140	Crediteuren	830	Rabatten en kortingen
700	Voorraad goederen	840	Omzet
710	Ongerealiseerde winst		

Over de maand januari worden de volgende gegevens verstrekt:

<i>Inkoopboek/goederenontvangstenboek</i>	
kolom Verkoopprijs	€ 185.000
kolom Inkoopprijs	€ 111.000

<i>Verkoopboek/goederenafleveringenboek</i>	
kolom Bruto-omzet	€ 165.000
kolom Netto-omzet	€ 158.500
(Winstpercentage 40% van de (bruto)verkoopprijs)	

Uit de vermelde dagboeken worden de volgende boekingen gemaakt:

Inkoopboek/goederenontvangstenboek

700 Voorraad goederen	€ 185.000	
aan 140 Crediteuren		€ 111.000
aan 710 Ongerealiseerde winst		€ 74.000

Verkoopboek/goederenafleveringenboek

130 Debiteuren	€ 158.500	
830 Rabatten en kortingen	€ 6.500	
aan 700 Voorraad goederen		€ 165.000
710 Ongerealiseerde winst	€ 66.000	
800 Kostprijs omzet	€ 99.000	
aan 840 Omzet		€ 165.000

1.3.2 **Ontvangst goederen versus ontvangst factuur**

Bij figuur 1.5 merken wij op dat uiteraard een rekening Inkopen in gebruik kan zijn of daarvoor in de plaats een rekening Ontvangen facturen en een rekening Ontvangen goederen. In het laatste geval ontstaan de volgende boekingen:

Ontvangst inkoopfacturen (Inkoopboek)

7.. Ontvangen facturen	
aan 1.. Crediteuren	

Ontvangst goederen (Magazijnontvangstenboek)

7.. Voorraad goederen	
aan 1.. Ontvangen goederen	
aan 7.. Ongerealiseerde winst	

Afstemming (Afstemregister inkopen)

1.. Ontvangen goederen	
aan 7.. Ontvangen facturen	

Wij verwijzen verder naar onze opmerkingen bij de permanentie tegen inkooprijzen (subparagraaf 1.2.2).

1.3.3 Aflevering goederen versus verzending factuur

Ook aan de verkoopzijde kan men het schema in figuur 1.5 uitbreiden door de invoering van de rekeningen Af te leveren goederen en Afgeleverde goederen (zie ook subparagraaf 1.2.3). Uit het *Verkoopboek* wordt dan geboekt:

	1..	Debiteuren
	8..	Rabatten en kortingen
aan	7..	Af te leveren goederen
	7..	Ongerealiseerde winst
	8..	Kostprijs omzet
aan	8..	Omzet

Het *Magazijnafgiftenboek* leidt tot de boeking:

	7..	Afgeleverde goederen
aan	7..	Voorraad goederen

Uit het *Afstemregister verkopen* volgt de boeking:

	7..	Af te leveren goederen
aan	7..	Afgeleverde goederen

Het saldo van de rekening Ongerealiseerde winst heeft betrekking op de rekeningen Voorraad goederen, Afgeleverde goederen en Af te leveren goederen. Dit verklaart tevens dat de rekening Afgeleverde goederen niet zoals bij de permanentie tegen inkooprijzen in rubriek 1 is opgenomen, maar in rubriek 7.

■ Voorbeeld 1.3

Bij de onderneming Hoenderop bedraagt de winstmarge 40% van de verkoopprijs.

De rekeningen in rubriek 7 vertonen ultimo boekjaar de volgende saldi:

	Debet	Credit
7.. Voorraad goederen	€ 80.000	
7.. Afgeleverde goederen	€ 10.000	
7.. Af te leveren goederen		€ 15.000
7.. Ongerealiseerde winst		€ 30.000

De winstmarge bedraagt 40% van de verkoopprijs: $40\% \times €75.000 = €30.000$.

Het is mogelijk de rekening Afgeleverde goederen evenals bij de permanentie tegen inkooprijzen ook hier in rubriek 1 op te nemen. Aan het einde van de periode zal dan de boeking moeten volgen:

	7..	Ongerealiseerde winst
aan	1..	Afgeleverde goederen

In voorbeeld 1.3 komt dit neer op $40\% \times \text{€}10.000 = \text{€}4.000$. Aan het begin van de volgende periode wordt deze boeking dan weer ongedaan gemaakt.

1.3.4 Winstmarges

Uit het Verkoopboek – of men nu wel of niet gebruikmaakt van de rekening Af te leveren goederen – wordt tevens de boeking gemaakt:

	7..	Ongerealiseerde winst
aan	8..	Gerealiseerde winst

of

	7..	Ongerealiseerde winst
	8..	Kostprijs omzet
aan	8..	Omzet

Als de winstmarge per artikel op vlotte wijze kan worden vastgesteld, kan de rekening Ongerealiseerde winst zuiver worden gehouden. Omdat doorgaans van een afzonderlijke registratie per artikelsoort geen sprake is, wordt van een gemiddeld winstpercentage uitgegaan. Voor de vaststelling van het gemiddeld winstpercentage moet eerst de gemiddelde *opslagduur van de voorraad* worden berekend. Deze opslagduur wordt berekend met de formule:

Opslagduur van de voorraad

$$\frac{\text{Gemiddelde voorraad(verkoopprijzen)}}{\text{Omzet(verkoopprijzen)}} \times 12 \text{ maanden}$$

Wij nemen aan dat in een concrete situatie deze duur drie maanden is. Dit betekent dat de goederen gemiddeld drie maanden op voorraad liggen voor ze worden verkocht. De verkopen van bijvoorbeeld april zijn dan ingekocht in januari. Wij nemen aan dat de inkopen van januari tegen inkoopprijs €59.500 bedragen en omgerekend tegen verkoopprijs €85.000. Hieruit blijkt dat het gemiddelde winstpercentage 30% is. Dit betekent dat voor april als gerealiseerde winst 30% van het bedrag van de verkopen wordt beschouwd. Toepassing van dit percentage is evenwel alleen juist als de samenstelling van de verkopen in april (ongeveer) gelijk is aan de samenstelling van de inkopen van januari en ook de inkooprijzen gelijk zijn gebleven. Periodiek moeten daarom aanvullende correcties worden aangebracht omdat de samenstelling doorgaans zal afwijken en veelal ook prijswijzigingen optreden. Om die reden moet periodiek worden geïnventariseerd.

1.4 Administratie tegen vaste verrekenprijzen

Administratie voorraden tegen vaste verrekenprijzen

In deze paragraaf worden de aspecten van de administratie van de goederenvoorraad tegen vaste verrekenprijzen besproken.

1.4.1 Het beginsel

Vaste verrekenprijzen

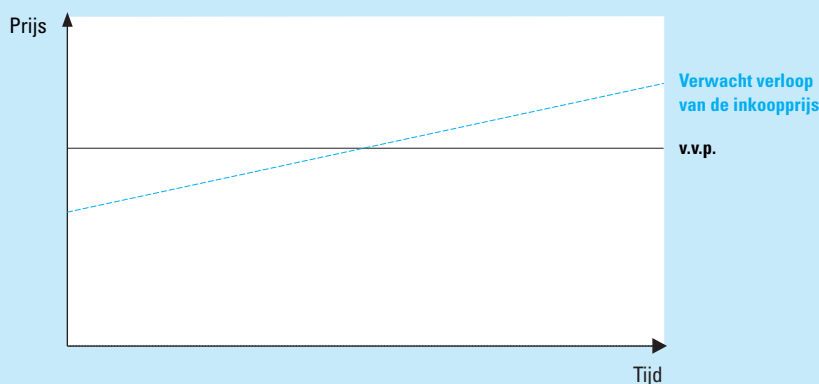
Als de inkoop- en verkoopprijzen voortdurend variëren en ook geen vast verband tussen beide prijzen bestaat, ligt een administratie van de goederenbeweging tegen *vaste verrekenprijzen* (v.v.p.) voor de hand. Het voordeel van het voeren van een administratie tegen vaste verrekenprijzen is dat er een dwingend verband bestaat tussen het saldo op de rekening en de hoeveelheid goederen die aanwezig moet zijn. Dit is vanuit het gezichtspunt van interne controle als een voordeel te beschouwen.

Naast de registratie in het grootboek wordt tevens een kantoorvoorraadadministratie bijgehouden. Gezien het feit dat gewerkt wordt met vaste prijzen, kan volstaan worden met een registratie in kwantiteiten. Om praktische redenen zullen de geldbedragen doorgaans wel worden vermeld. Strikt genomen is een kantoorvoorraadadministratie niet nodig, omdat uit de geldtotalen de waarde van de aanwezige voorraad (tegen v.v.p.) naar voren komt. Bovendien is sprake van een zuivere registratie.

Vooraf bij industriële ondernemingen zal mede in verband met de toepassing van de standaardkostenmethode (zie hoofdstuk 13) deze registratiewijze in aanmerking komen. Voor handelsondernemingen, waar overigens een administratie tegen v.v.p. minder voor de hand ligt, zal een kantoorvoorraadadministratie doorgaans niet gemist kunnen worden. Bovendien kan door deze administratie de kwantitatieve omvang van de voorraad die in het magazijn aanwezig moet zijn, worden weergegeven.

Voor de vaststelling van de v.v.p. wordt een taxatie van het te verwachten prijsverloop in de komende periode (meestal een jaar) gemaakt. De v.v.p. vormt dan de gewogen gemiddelde inkoopprijs (zie figuur 1.6).

Figuur 1.6 Grafische weergave vaststelling v.v.p.



In deze weergave nemen wij een verwacht stijgend prijsverloop aan met een gelijkmatig inkooppatroon. In het eerste deel van de periode ligt derhalve de v.v.p. boven de getaxeerde inkoopprijs en daarna ligt de v.v.p. eronder. Als de werkelijkheid overeenstemt met de taxaties, compenseren de verschillen tussen de v.v.p. en de werkelijke inkoopprijs over de gehele periode elkaar.

Het schema van de verwerkingwijze kan worden weergegeven volgens figuur 1.7.

Figuur 1.7 Schema permanentie tegen v.v.p.

1.. Crediteuren		7.. Voorraad goederen		8.. Kostprijs omzet		8.. Omzet		1.. Debiteuren	
	Inkoopprijs	V.v.p.	V.v.p.						

7.. Prijsverschillen	

In dit schema zijn wij uitgegaan van een voordelig prijsverschil.

1.4.2 Ontvangst goederen versus ontvangst factuur

Het principeschema in figuur 1.7 kan in diverse opzichten uitgebreid worden. Tussen de rekeningen Crediteuren en Voorraad goederen kan de rekening Inkopen worden ingevoerd. Hierbij kan de rekening Inkopen debiteerd worden voor de werkelijke prijzen en gecrediteerd voor de v.v.p. Een eventueel saldo laat – wanneer de ontvangen facturen en goederen op dezelfde periode betrekking hebben – het verschil zien tussen de werkelijke en getaxeerde bedragen. In plaats van de rekening Inkopen wordt daarom ook gesproken over de rekening Prijsverschillen. Het principeschema wordt dan zoals figuur 1.8 laat zien.

Figuur 1.8 Variant schema permanentie tegen v.v.p.

1.. Crediteuren		7.. Prijsverschillen		7.. Voorraad goederen	
	Inkoopprijs			V.v.p.	

Een variant hierop is om binnenkomende facturen direct om te rekenen tegen v.v.p. en het prijsverschil vast te leggen. De boeking is dan:

7..	Inkopen	v.v.p.
(aan) 7..	Prijsverschillen	
aan 1..	Crediteuren	factuurprijs

Van de ontvangst van de goederen wordt geboekt:

7..	Voorraad goederen	v.v.p.
aan 7..	Inkopen	v.v.p.

Als de ontvangen facturen en goederen niet op dezelfde periode betrekking hebben, zal de rekening Ontvangen facturen (tegen factuurprijs) en de rekening Ontvangen goederen (tegen v.v.p.) worden ingevoerd. Vanuit het *Inkoopboek* kan dan de volgende boeking worden gemaakt:

7..	Ontvangen facturen	factuurprijs
aan 1..	Crediteuren	factuurprijs

Uit het *Magazijnontvangstboek* wordt de volgende boeking gemaakt:

7..	Voorraad goederen	v.v.p.
aan 1..	Ontvangen goederen	v.v.p.

Periodiek moet dan nog als boeking worden gemaakt:

1..	Ontvangen goederen	v.v.p.
(aan) 7..	Prijsverschillen	
aan 7..	Ontvangen facturen	factuurprijs

Deze boeking wordt uitsluitend gemaakt voor de goederen waarvoor tevens de factuur is ontvangen. Hiervoor wordt een dagboek (Afstemregister inkopen) bijgehouden, dat bijvoorbeeld de liniatuur heeft van tabel 1.1.

Tabel 1.1 Liniatuur afstemregister inkopen

Ontvangstbonnummer	Factuurnummer	V.v.p.	Factuurprijs	Prijsverschillen	
				Nadelig	Voordelig

In dit dagboek worden de gecontroleerde facturen geboekt nadat van de goederenontfangstafdeling de ontvangstbevestiging is ontvangen.

Bij deze boekingsgang worden alleen de prijsverschillen tot uitdrukking gebracht van de goederen waarvan ook de factuur is ontvangen. Is het gewenst bovendien het prijsverschil van de ontvangen goederen die nog niet gefactureerd zijn, tot uitdrukking te brengen, dan moet aan het einde van de periode de volgende boeking worden gemaakt (bij nadelig prijsverschil):

7..	Prijsverschillen	
aan 1..	Ontvangen goederen	

Aan het begin van de volgende periode wordt deze boeking weer ongedaan gemaakt.

Wat de betekenis van eventuele saldi op de rekeningen Ontvangen facturen en Ontvangen goederen betreft, verwijzen wij naar de administratie tegen inkooprijzen (subparagraaf 1.2.2).

1.4.3 Aflevering goederen versus verzending factuur

Aan de verkoopzijde kan rekening worden gehouden met afwijkingen tussen de afgeleverde goederen en verzonden verkoopfacturen. Hiervoor verwijzen wij naar de administratie tegen inkooprijzen (subparagraaf 1.2.3).

1.4.4 Prijsverschillen op balansdatum

De rekening Prijsverschillen is een gemengde rekening. Een deel van het saldo heeft namelijk betrekking op de reeds verkochte voorraden en een ander deel op de nog aanwezige voorraden. Het eerste deel dient derhalve als resultaat te worden aangemerkt. Hiervan wordt geboekt (uitgaande van een nadelig verschil):

	9..	Resultaat prijsverschillen
aan	7..	Prijsverschillen

Om deze boeking mogelijk te maken moet eerst in detail worden nagegaan wat de historische uitgaafprijs van de eindvoorraad is. Het verschil met de v.v.p.-waarde komt dan op de balans. Slechts een daarop afgestemde kantoorvoorraadadministratie kan het vereiste inzicht geven. Ook dan kan de bepaling nog vrij tijdrovend zijn, zodat praktische redenen ertoe kunnen leiden het gehele verschil over te boeken naar de winst-en-verliesrekening.

Zodra een kantoorvoorraadadministratie ontbreekt, is scheiding niet mogelijk zodat afboeking naar het resultaat alleen tot de mogelijkheden behoort, tenzij via statistische beoordeling anders kan worden gehandeld. Bij omvangrijke verschillen kan het van betekenis zijn de oorzaak na te gaan, bijvoorbeeld omdat de v.v.p. te hoog of te laag is vastgesteld. Afboeking in één bedrag naar de winst-en-verliesrekening is dan niet zonder betekenis voor een verantwoorde weergave van het resultaat, alsmede voor de waardering in de balans.

1.4.5 Vaste verrekenprijs en historische indexcijfers

Een v.v.p. wordt meestal voor een jaar vastgesteld. Als het werkelijke verloop van de inkooprijzen te veel gaat afwijken van het verwachte verloop zal de v.v.p. tussentijds moeten worden herzien. Een andere mogelijkheid is de aanvankelijk vastgestelde v.v.p. te handhaven en gebruik te maken van indexcijfers (*historische indexcijfers*).

■ Voorbeeld 1.4

In de handelsonderneming Nijtveld wordt de v.v.p. bij de verkoop gecorrigeerd met behulp van een indexcijfer (berekend op basis van de historische uitgaafprijs). De v.v.p. vormt de basis voor het indexcijfer.

De inkoopfacturen en de goederen worden gelijktijdig ontvangen. Zowel de factuur als de goederenontvangst wordt vastgelegd in het Inkoopboek. Aan de verkoopzijde vallen het factureringsmoment en het afleveringsmoment samen. Zowel de facturering als de aflevering wordt vastgelegd in het Verkoopboek. In het grootboek van de onderneming komen onder andere de volgende rekeningen voor:

130	Debiteuren	715	Verrekende prijsverschillen
140	Crediteuren	800	Kostprijs omzet
700	Voorraad goederen	840	Omzet
710	Prijsverschillen		

Over de maand december worden de volgende gegevens verstrekt:

Inkoopboek

Factuurprijs	€ 443.000
V.v.p.	€ 320.000

Verkoopboek

Gefactureerd en afgeleverd goederen voor	€ 552.000
V.v.p. van deze goederen	€ 290.000

Het indexcijfer voor december is vastgesteld op 135.

De volgende boekingen worden nu gemaakt. Uit het Inkoopboek wordt geboekt:

700	Voorraad goederen	€ 320.000	
710	Prijsverschillen	€ 123.000	
aan	140	Crediteuren	€ 443.000

Uit het Verkoopboek volgen de boekingen:

130	Debiteuren	€ 552.000	
aan	840	Omzet	€ 552.000
800	Kostprijs omzet (1,35 × €290.000)	€ 391.500	
aan	700	Voorraad goederen	€ 290.000
aan	715	Verrekende prijsverschillen	
	(0,35 × €290.000)	€ 101.500	

Het bedrag bij Kostprijs omzet (€391.500) is bij benadering de historische uitgaafprijs van de in december verkochte goederen. Wij nemen aan dat na voorgaande boekingen de volgende rekeningen de daarachter vermelde saldi vertonen:

	Debet	Credit
700 Voorraad goederen	€ 480.000	
710 Prijsverschillen	€ 319.000	
715 Verrekende prijsverschillen		€ 164.500
930 Resultaat op prijsverschillen	-	-

De historische uitgaafprijs van de eindvoorraad wordt gesteld op €658.000. Rekening 710 zal dus een debetsaldo aan moeten geven van €178.000, zijnde het verschil tussen de historische uitgaafprijs en de v.v.p.-waarde van de eindvoorraad. Er staat €319.000 op de rekening (debet) zodat een creditering voor €141.000 moet plaatsvinden. Geboekt moet worden:

	715 Verrekenende prijsverschillen	€	164.500
aan	710 Prijsverschillen	€	141.000
aan	930 Resultaat op prijsverschillen	€	23.500

Op het gebruik van indexcijfers ter correctie van de v.v.p. (en van de standaardtarieven) komen wij in paragraaf 14.2 terug. Het betreffen daar indexcijfers om onder handhaving van de v.v.p. (en de standaardtarieven) te komen tot het actuele prijsniveau (*actuele indexcijfers*).

Actuele indexcijfers

1.5 Administratie tegen actuele waarde

Administratie voorraden tegen Actuele waarde

In deze paragraaf worden de aspecten van de administratie van de goederenvoorraad tegen actuele waarde besproken.

1.5.1 Het beginsel

Actueel prijsniveau

Actuele kostprijs

Rekening Herwaarderingsreserve

Door een administratie van de goederenbeweging op actueel prijsniveau wordt zowel inzicht in de voorraadpositie tegen huidige prijzen als inzicht in het resultaat op actuele basis verkregen. De voorraden worden immers steeds geregistreerd tegen het *actuele prijsniveau*: de geldende prijs op de inkoopmarkt. Zodra een prijswijziging optreedt, wordt de gehele voorraad tegen de nieuwe prijs gewaardeerd. De verkopen worden afgeboekt tegen de *actuele kostprijs*: de inkoopprijs op het moment van de verkooptransactie. De winst op verkopen is in dit systeem derhalve steeds gelijk aan het verschil tussen de verkoopopbrengst en de vervangingsprijs. De som van de transactiewinsten is in principe de gerealiseerde winst. Het verschil tussen de laatst geboekte inkoopprijs en de prijs als gevolg van een prijswijziging wordt geboekt op de rekening Herwaarderingsreserve. Deze rekening is een balansrekening, die onder het eigen vermogen wordt opgenomen.

Het principeschema van de administratie tegen vervangingsprijzen kan met behulp van de volgende journaalposten worden weergegeven:

Inkoop goederen

7.. Voorraad goederen	}	ingekochte eenheden × inkoopprijs
aan 1.. Crediteuren		

Prijsstijging goederen

7.. Voorraad goederen	}	voorraad × prijsmutatie
aan 0.. Herwaarderingsreserve		

Verkoop goederen

1.. Debiteuren	}	verkochte eenheden × verkoopprijs
aan 8.. Omzet		

8.. Kostprijs omzet	}	verkochte eenheden × actuele inkoopprijs
aan 7.. Voorraad goederen		

Prijzdaling goederen

0.. Herwaarderingsreserve }
aan 7.. Voorraad goederen } voorraad × prijsmutatie

Het spreekt vanzelf dat bij de inkoop de rekening Inkopen (c.q. Ontvangen goederen en Ontvangen facturen) kan worden gebruikt en bij de verkoop de rekeningen Af te leveren goederen en Afgeleverde goederen. De verwerking kan geschieden op de wijze als eerder besproken, zodat wij hierop niet verder ingaan.

■ Voorbeeld 1.5

De handelsonderneming Kooistra handelt uitsluitend in product Z. In het grootboek komen onder andere de volgende rekeningen voor:

045 Herwaarderingsreserve	700	Voorraad goederen
130 Debiteuren	800	Kostprijs omzet
140 Crediteuren	840	Omzet

De rekening Herwaarderingsreserve heeft aan het begin van de periode een saldo van nihil. De rekening Voorraad goederen is aan het begin van de periode geopend met €20.000; 1 000 eenheden à €20 (inkoopprijs = actuele prijs). De gegevens over de periode luiden in chronologische volgorde:

1	Prijsstijging	actuele prijs	€24
2	Inkoop	500 eenheden à	€24
3	Prijzdaling	actuele prijs	€22
4	Verkoop	800 eenheden à	€40
5	Prijzdaling	actuele prijs	€21
6	Inkoop	200 eenheden à	€21

De volgende journaalposten worden nu gemaakt (tot beter begrip geven wij de boekingen post voor post).

1 Prijsstijging

	700	Voorraad goederen (1 000 × €4)	€	4.000
aan	045	Herwaarderingsreserve	€	4.000

2 Inkoop

	700	Voorraad goederen (500 × €24)	€	12.000
aan	140	Crediteuren	€	12.000

3 Prijzdaling

	045	Herwaarderingsreserve	€	3.000
aan	700	Voorraad goederen (1 500 × €2)	€	3.000

4 Verkoop

	130	Debiteuren	€	32.000
aan	840	Omzet	€	32.000

	800	Kostprijs omzet (800 × €22)	€	17.600
aan	700	Voorraad goederen	€	17.600

5 Prijsdaling

045 Herwaarderingsreserve	€	700		
aan 700 Voorraad goederen (700 × €1 ¹)			€	700

6 Inkoop

700 Voorraad goederen (200 × €21)	€	4.200		
aan 140 Crediteuren			€	4.200

1 Op het moment van prijsdaling hebben wij 1 000 (Beginvoorraad) + 500 (Inkoop) – 800 (Verkoop) = 700 eenheden in voorraad.

De grootboekrekening Voorraad goederen ziet er als volgt uit:

700 Voorraad goederen				
van Balans	€	20.000	Verkoopboek	€ 17.600
Inkoopboek	-	16.200	naar Balans	- 18.900
Memoriaal	-	300		
	€	36.500		€ 36.500

De eindvoorraad bestaat uit 900 eenheden. De prijs op de inkoopmarkt ultimo boekjaar is €21 per eenheid; 900 × €21 = €18.900.

De rekening uit de kantoorvoorraadadministratie kan er als volgt uitzien:

Datum	Omschrijving	P/e	Aantal	Bedrag	Datum	Omschrijving	P/e	Aantal	Bedrag
	Beginvoorraad	€20	1 000	€ 20.000	4	Verkoop	€22	800	€ 17.600
1	Herwaarderung	€24		- 4.000		Eindvoorraad		900	- 18.900
2	Inkoop	€24	500	- 12.000					
3	Herwaarderung	€22		-/- 3.000					
5	Herwaarderung	€21		-/- 700					
6	Inkoop	€21	200	- 4.200					
			1 700	€ 36.500				1 700	€ 36.500

De rekeningen 045, 700, 800 en 840 komen met de volgende bedragen voor op de kolommenbalans:

	Saldibalans		Winst-en-verlies-rekening		Balans	
045 Herwaarderingsreserve		€ 300				€ 300
700 Voorraad goederen	€ 18.900				€ 18.900	
800 Kostprijs omzet	€ 17.600		€ 17.600			
840 Omzet		€ 32.000		€ 32.000		

Uit de vergelijking van de rekening Omzet met de rekening Kostprijs omzet blijkt dat het transactieresultaat op actuele grondslag €14.400 bedraagt (800 × €18).

Uit voorbeeld 1.5 blijkt dat op elk moment dat prijswijziging op de inkoopmarkt optreedt, registratie in de boekhouding plaatsvindt. Om praktische redenen kan men zich beperken tot momenten dat er inkooptransacties en verkooptransacties zijn (uiteraard zal op het moment van balansopmaking eveneens aanpassing moeten plaatsvinden). Praktische redenen kunnen er ook toe leiden dat kleine prijswijzigingen in de loop van de verslagperiode worden verwaarloosd.

1.5.2 Normale voorraad

In de in subparagraaf 1.5.1 besproken boekingswijze wordt de rekening Herwaarderingsreserve gecrediteerd respectievelijk gedebiteerd voor *werkelijk aanwezige voorraad* \times *prijswijziging*. Dit is in de praktijk – voor zover het vervangingswaardestelsel wordt toegepast – ook gebruikelijk. In theorie evenwel dient de rekening Herwaarderingsreserve gecrediteerd respectievelijk gedebiteerd te worden voor *normale voorraad* \times *prijswijziging*. *Normale voorraad* is de voorraad die nodig is voor een ongestoorde bedrijfsuitoefening.

Normale voorraad

Positieve of negatieve speculatieve voorraad

Op het moment van prijswijziging kan de werkelijke voorraad groter of kleiner zijn dan de normale voorraad. Het verschil wordt met positieve of negatieve *speculatieve voorraad* aangeduid. De als gevolg hiervan ontstane speculatieverliezen worden direct als verlies genomen op grond van het voorzichtigheidsbeginsel. Speculatiewinsten worden pas als winst opgenomen op het moment van realisatie op grond van het realisatiebeginsel. Met behulp van tabel 1.2 is te bepalen of sprake is van een *speculatieverlies* of een (ongerealiseerde) *speculatiewinst*.

Speculatieverlies
Speculatiewinst

Tabel 1.2 Oorzaken ontstaan speculatieresultaten

	Positieve speculatieve voorraad	Negatieve speculatieve voorraad
Prijsstijging	winst	verlies
Prijzdaling	verlies	winst

Ongerealiseerde speculatiewinst

De ongerealiseerde speculatiewinst als gevolg van een positieve speculatieve voorraad wordt als gerealiseerd beschouwd op het moment van verkoop van het surplus (men gaat ervan uit dat het surplus als eerste wordt verkocht). De ongerealiseerde speculatiewinst als gevolg van een negatieve speculatieve voorraad wordt als gerealiseerd beschouwd op het moment waarop het manco wordt aangevuld.

■ Voorbeeld 1.6

Wij gaan uit van de gegevens van voorbeeld 1.5. De normale voorraad is 1 000 eenheden. Nu wordt gebruikgemaakt van de volgende grootboekrekeningen:

045	Herwaarderingsreserve	700.1	Speculatieve voorraad
130	Debiteuren	800	Kostprijs omzet
140	Crediteuren	840	Omzet
190	Ongerealiseerde speculatiewinst	960	Speculatieresultaten
700.0	Normale voorraad		

De volgende journaalposten worden gemaakt:

1 Prijsstijging

	700.0 Normale voorraad (1 000 × €4)	€ 4.000	
aan	045 Herwaarderingsreserve		€ 4.000

2 Inkoop

	700.1 Speculatieve voorraad	€ 12.000	
aan	140 Crediteuren		€ 12.000

3 Prijsdaling

	045 Herwaarderingsreserve	€ 2.000	
aan	700.0 Normale voorraad (1 000 × €2)		€ 2.000

	960 Speculatieresultaten	€ 1.000	
aan	700.1 Speculatieve voorraad (500 × €2)		€ 1.000

4 Verkoop

	130 Debiteuren	€ 32.000	
aan	840 Omzet		€ 32.000

	800 Kostprijs omzet	€ 17.600	
aan	700.1 Speculatieve voorraad		€ 17.600

5 Prijsdaling

	045 Herwaarderingsreserve	€ 1.000	
aan	700.0 Normale voorraad (1 000 × €1)		€ 1.000

	700.1 Speculatieve voorraad (300 × €1)	€ 300	
aan	190 Ongerealiseerde speculatiewinst		€ 300

6 Inkoop

	700.1 Speculatieve voorraad	€ 4.200	
aan	140 Crediteuren		€ 4.200

	190 Ongerealiseerde speculatiewinst	€ 200	
aan	960 Speculatieresultaten		€ 200

In de loop van de periode is de prijs op de inkoopmarkt drie keer gewijzigd. Op het moment dat de prijs met €4 stijgt, is er van een speculatieve voorraad geen sprake. Op het moment dat de prijs met €2 daalt, is er sprake van een positieve speculatieve voorraad van 500 eenheden; er wordt onmiddellijk een speculatieverlies van €1.000 verantwoord. De derde prijswijziging betreft een prijsdaling van €1. Er is op dat moment sprake van een negatieve speculatieve voorraad van 300 eenheden. De winst mag pas worden genomen op het moment waarop het manco wordt aangevuld. Bij de eerstvolgende inkoop wordt het manco gedeeltelijk aangevuld. Op de kolommenbalans komt nu het volgende voor:

	Saldibalans		Winst-en-verliesrekening		Balans	
045 Herwaarderingsreserve		€ 1.000				€ 1.000
190 Ongerealiseerde speculatiewinst		€ 100				€ 100
700.0 Normale voorraad	€ 21.000				€ 21.000	
700.1 Speculatieve voorraad		€ 2.100				€ 2.100
800 Kostprijs omzet	€ 17.600		€ 17.600			
840 Omzet		€ 32.000		€ 32.000		
960 Speculatieresultaten	€ 800		€ 800			

- Het (credit)saldo van de rekening Ongerealiseerde speculatiewinst wordt op de balans onder de overlopende passiva opgenomen.

Met name bij veelvuldig afwisselende manco- en surplusposities kunnen praktische redenen ertoe leiden alle speculatieresultaten meteen naar de winst-en-verliesrekening te boeken. Aan de rekening Ongerealiseerde speculatiewinst is dan geen behoefte.

In voorbeeld 1.5 is het creditsaldo van de rekening Herwaarderingsreserve ultimo periode €300. In voorbeeld 1.6 bedraagt het creditsaldo €1.000. Het verschil is het per saldo nadelige speculatieresultaat van €700.

Rekening Herwaarderingsreserve

Een creditsaldo op de rekening Herwaarderingsreserve gaat naar de balans (het maakt deel uit van het eigen vermogen). Dit wordt gemotiveerd met de noodzaak tot instandhouding van het productievermogen van de onderneming. De consequentie van deze opvatting is dat zodra de rekening Herwaarderingsreserve een debetsaldo vertoont, dit saldo als negatief bedrag onder het eigen vermogen zou moeten worden opgenomen. In de vervangingswaardetheorie gebeurt dit niet, omdat tevens de instandhouding van het nominaal vermogen wordt beoogd. Een debetsaldo op de rekening Herwaarderingsreserve wordt daarom ten laste van het resultaat gebracht.

1.6 Gemengde goederenrekening

Zuivere goederenrekening

Niet altijd wordt de goederenrekening zuiver gevoerd. Dit is een kwestie van doelmatigheid en kosten. Zo zal bij een kleine onderneming met een beperkte goederenbeweging een gemengde goederenrekening best aanvaardbaar kunnen zijn indien met relatief weinig moeite de eindvoorraad is te bepalen.

Gemengde goederenrekening

Een *gemengde goederenrekening* vervult gelijktijdig zowel de functie van balansrekening als de functie van resultaatrekening. Immers bij inkoop van goederen wordt de goederenrekening gedebiteerd voor de inkoopprijs en bij verkoop wordt de goederenrekening gecrediteerd voor de verkoopopbrengst. Deze verkoopopbrengst bestaat deels uit inkoopprijs en deels uit brutoverkoopresultaat. Aan het einde van de periode is nu eerst een *inventarisatie* noodzakelijk. De in het magazijn aanwezige goederen worden geteld (eventueel gewogen of gemeten). De kwantiteiten

Inventarisatie

worden daarna omgerekend in geldbedragen. Door de inventarisatie wordt de samenstelling van het saldo van de (gemengde) goederenrekening achterhaald.

■ Voorbeeld 1.7

Bij de handelsonderneming Verdegaal is een gemengde goederenrekening in gebruik (rekening 7.. Voorraad goederen). De rekening 7.. Voorraad goederen is op 1 januari geopend met €75.000.

De totaaltelling van het Inkoopboek over januari bedraagt €100.000. Het totaal van het Verkoopboek over januari bedraagt €185.000.

Uit de genoemde dagboeken worden de volgende journaalposten gemaakt:

Inkoopboek

7..	Voorraad goederen	€ 100.000	
aan 1..	Crediteuren		€ 100.000

Verkoopboek

1..	Debiteuren	€ 185.000	
aan 7..	Voorraad goederen		€ 185.000

Nadat de grootboekrekening 7.. Voorraad goederen is bijgewerkt, ziet deze er als volgt uit:

7.. Voorraad goederen			
1 jan.	van Balans	€ 75.000	31 jan. Verkoopboek € 185.000
31 jan.	Inkoopboek	€ 100.000	

Op de proef- en saldbalans per 31 januari komt wat de rekening 7.. Voorraad goederen betreft het volgende voor:

	Proefbalans		Saldbalans	
	Debet	Credit	Debet	Credit
7.. Voorraad goederen	€ 175.000	€ 185.000		€ 10.000

Volgens de inventarisatie ultimo januari van de goederenvoorraad bedraagt de waarde van de goederenvoorraad €50.000.

Het saldo (creditsaldo) van de rekening 7.. Voorraad goederen is dus als volgt samengesteld:

- Voorraadbedrag per 31 januari €50.000 (debet)
- Brutoverkoopresultaat over januari €60.000 (credit)

Op de kolommenbalans per 31 januari komt de rekening 7.. Voorraad goederen dan ook als volgt voor:

	Proefbalans		Saldibalans		Winst-en-verliesrekening		Balans	
	Debet	Credit	Debet	Credit	Debet	Credit	Debet	Credit
7.. Voorraad goederen	€ 175.000	€ 185.000		€ 10.000		€ 60.000	€ 50.000	

De rekening 7.. Voorraad goederen ziet er na afsluiting als volgt uit:

7.. Voorraad goederen					
1 jan. van Balans	€	75.000	31 jan. Verkoopboek	€	185.000
31 jan. Inkoopboek	€	100.000	31 jan. naar Balans	€	50.000
31 jan. naar Winst-en-verliesrekening	€	60.000			
	€	235.000		€	235.000

Het is natuurlijk mogelijk om per de balansdatum van de gemengde goederenrekening de functie van resultaatrekening door een andere (grootboek)rekening te laten overnemen. *Per de balansdatum* vervult de goederenrekening dan slechts één functie, namelijk die van balansrekening.

■ Voorbeeld 1.8

Wij gaan ervan uit dat van de rekening 7.. Voorraad goederen per de balansdatum de functie van resultaatrekening wordt overgenomen door de rekening 8.. Brutoverkoopresultaat.

Eind januari wordt nu een voorafgaande journaalpost gemaakt. Deze is als volgt:

7.. Voorraad goederen	€	60.000		
aan 8.. Brutoverkoopresultaat			€	60.000

De rekening 7.. Voorraad goederen krijgt een nieuw saldo (debetsaldo van €50.000). Het nieuwe saldo komt overeen met de (waarde van) per 31 januari aanwezige voorraad goederen. De rekening 7.. Voorraad goederen ziet er nu over januari als volgt uit:

7.. Voorraad goederen					
1 jan. van Balans	€	75.000	31 jan. Verkoopboek	€	185.000
31 jan. Inkoopboek	€	100.000	31 jan. naar Balans	€	50.000
31 jan. Memoriaal	€	60.000			
	€	235.000		€	235.000

Per balansdatum zou de functie van resultaatrekening ook kunnen worden overgenomen door de rekeningen 8.. Omzet en 8.. Kostprijs omzet. In dat geval is de voorafgaande journaalpost als volgt:

7.. Voorraad goederen	€	60.000		
8.. Kostprijs omzet			€	125.000
aan 8.. Omzet			€	185.000

1.7 IJzerenvoorraadstelsel

In deze paragraaf komt het ijzerenvoorraadstelsel ter sprake. Het ijzerenvoorraadstelsel is (in principe) uitsluitend bedoeld om het periode-resultaat vast te stellen. Het stelsel leent zich niet voor het administreren tegen een bepaalde prijs.

IJzerenvoorraadstelsel

Het *ijzerenvoorraadstelsel* is alleen gericht op resultaatbepaling op basis van actuele waarden. Tegenover de verkopen van een bepaalde periode worden de vervangende inkopen gesteld. Het stelsel geeft geen inzicht in het vermogen. De waardering van de voorraad geschiedt tegen prijzen die in beginsel geen weerspiegeling zijn van het prijsniveau per de balansdatum.

Dit is de reden dat het ijzerenvoorraadstelsel niet is toegestaan als waarderingsgrondslag in de jaarrekening. Ten behoeve van de bepaling van het fiscale resultaat en de fiscale waardering is deze waarderingswijze wel toegestaan.

Het ijzerenvoorraadstelsel leent zich niet voor het administreren tegen een bepaalde prijs. Het stelsel is uitsluitend gericht op de vaststelling van perioderesultaten. Voor transactiewinstbepaling moet het stelsel in combinatie met een ander prijsstelsel worden toegepast.

Bij toepassing van het ijzerenvoorraadstelsel wordt de ijzeren voorraad vastgesteld. Onder *ijzeren voorraad* (ook wel aangeduid met *normale voorraad*) wordt verstaan de voorraad die nodig is om de continuïteit van de onderneming te waarborgen. Deze voorraad wordt gewaardeerd tegen de *ijzerenvoorraadprijs* (ook wel aangeduid met *basisprijs*). De ijzerenvoorraadprijs moet worden afgeleid uit het prijsniveau dat geldt op het moment van invoering van het stelsel. De ijzeren voorraad wordt derhalve tegen een vast bedrag gewaardeerd.

Ijzeren voorraad Normale voorraad

Ijzerenvoorraadprijs Basisprijs

■ Voorbeeld 1.9

Een handelsonderneming past het ijzerenvoorraadstelsel toe. De ijzeren voorraad is 1 000 eenheden en de ijzerenvoorraadprijs €10 per eenheid. Op 1 januari (begin boekjaar) is de (werkelijke) voorraad 1 000 eenheden.

Verdere gegevens

- In het boekjaar zijn 14 000 eenheden ingekocht à €12 per eenheid.
- In het boekjaar zijn 14 000 eenheden verkocht à €15 per eenheid.

Uit deze gegevens kan worden afgeleid dat de voorraad ultimo boekjaar uit 1 000 eenheden bestaat en dat de voorraad weer gelijk is aan de ijzeren voorraad. De rekening Voorraad goederen over het boekjaar ziet er na afsluiting als volgt uit:

7.. Voorraad goederen

Datum	Omschrijving	Eenheden	Bedrag	Datum	Omschrijving	Eenheden	Bedrag
1 jan.	van Balans	1 000	€ 10.000	31 dec.	Verkoopboek	14 000	€ 210.000
31 dec.	Inkoopboek	14 000	- 168.000	31 dec.	naar Balans	1 000	- 10.000
31 dec.	naar Winst-en-verliesrekening		- 42.000				
		15 000	€ 220.000			15 000	€ 220.000

Als op de balansdatum de marktprijs lager is dan de ijzerenvoorraadprijs, vindt waardering plaats tegen die lagere prijs. Als de marktprijs ultimo boekjaar €9 zou zijn, is de waardering van de eindvoorraad €9.000.

Bij een duurzame uitbreiding of blijvende inkrimping van de bedrijfsactiviteiten zal de ijzeren voorraad meegroeien of afnemen. Bij uitbreiding van de ijzeren voorraad zal aan de uitbreiding een eigen ijzerenvoorraadprijs worden toegekend. De ijzeren voorraad kan dus uit *lagen* bestaan; deze lagen moeten afzonderlijk geregistreerd blijven.

Manco

Als de werkelijke voorraad ultimo periode kleiner is dan de ijzeren voorraad, is sprake van een *manco*. Het manco wordt omgerekend tegen de marktprijs op de balansdatum en de uitkomst hiervan wordt in mindering gebracht op het bedrag van de ijzeren voorraad.

■ Voorbeeld 1.10

De handelsonderneming uit het vorige voorbeeld koopt in het volgende boekjaar 17 000 eenheden in à €13 per eenheid. In dat boekjaar zijn 17 400 eenheden verkocht à €16,25 per eenheid. Op 31 december is de marktprijs €13,50 per eenheid.

De voorraad ultimo boekjaar bestaat uit 600 eenheden. De waardering hiervan is als volgt:

Ijzeren voorraad	1 000 eenheden à €10 per eenheid	€ 10.000
Manco	400 eenheden à €13,50 per eenheid	- 5.400
		€ 4.600

De rekening Voorraad goederen ziet er na afsluiting als volgt uit:

7.. Voorraad goederen

Datum	Omschrijving	Eenheden	Bedrag	Datum	Omschrijving	Eenheden	Bedrag
1 jan.	van Balans	1 000	€ 10.000	31 dec.	Verkoopboek	17 400	€ 282.750
31 dec.	Inkoopboek	17 000	- 221.000	31 dec.	naar Balans	600	- 4.600
31 dec.	naar Winst-en-verliesrekening		- 56.350				
		18 000	€ 287.350			18 000	€ 287.350

Als het manco omgerekend tegen marktprijs groter is dan het ijzerenvoorraadbedrag, ontstaat een negatieve voorraadwaardering. Dit doet op het eerste gezicht natuurlijk vreemd aan, maar is niet in strijd met de ijzerenvoorraadtheorie. In deze theorie is de balans een middel tot het bepalen van de winst en niet een staat om de vermogenspositie tot uitdrukking te brengen.

Surplus

Minimum-waarderingsregel

Als de werkelijke voorraad ultimo periode groter is dan de ijzeren voorraad, is sprake van een *surplus*. Een surplus wordt gewaardeerd tegen de werkelijk voor dit surplus betaalde prijs (historische uitgaafprijs) of tegen de op de balansdatum geldende marktprijs als deze lager is (*minimumwaarderingregel*).

■ Voorbeeld 1.11

Wij volgen de handelsonderneming uit de vorige twee voorbeelden nog een jaar. In dat jaar worden 17 500 eenheden ingekocht à €13,50 per eenheid en 16 800 eenheden verkocht à €17 per eenheid. De marktprijs is op 31 december €13,75. De voorraad ultimo boekjaar bestaat uit 1 300 eenheden. De waardering van deze 1 300 eenheden is als volgt:

Ijzeren voorraad	1 000 eenheden à €10 per eenheid	€ 10.000
Surplus	300 eenheden à €13,50 per eenheid	- 4.050
		€ 14.050

De rekening Voorraad goederen ziet er als volgt uit:

7.. Voorraad goederen							
Datum	Omschrijving	Eenheden	Bedrag	Datum	Omschrijving	Eenheden	Bedrag
1 jan.	van Balans	600	€ 4.600	31 dec.	Verkoopboek	16800	€ 285.600
31 dec.	Inkoopboek	17500	- 236.250	31 dec.	naar Balans	1300	- 14.050
31 dec.	naar Winst-en-verliesrekening		- 58.800				
		18100	€ 299.650			18100	€ 299.650

1.8 Prijsgrondslagen waardering

In de paragrafen 1.2 tot en met 1.5 zijn prijsgrondslagen voor de administratie van voorraden aan de orde gesteld: mogelijke prijsbases waartegen de grootboekrekening Voorraad goederen kan worden bijgehouden. In samenhang met de prijsgrondslagen voor de administratie is in genoemde paragrafen ook al ingegaan op de waardering van de voorraden in de (externe) balans. In deze paragraaf gaan wij nader in op de wettelijke voorschriften zoals die gelden voor de waardering van voorraden in de externe jaarrekening.

Prijsgrondslagen waardering voorraden

Als prijsgrondslagen voor de waardering van voorraden worden in Titel 9 Boek 2 BW de volgende twee grondslagen genoemd (art. 2:384 lid 1 BW):

- 1 verkrijgings- of vervaardigingsprijs (kostprijs);
- 2 actuele waarde (vervangingswaarde).

In het *Besluit actuele waarde* worden nadere regels gesteld over de toepassing in de jaarrekening van waardering van activa tegen actuele waarde.

Waardering voorraden tegen verkrijgingsprijs

1.8.1 Verrijgings- of vervaardigingsprijs

De *verrijgingsprijs* van een actief is de prijs waartegen het actief is verworven. De verkrijgingsprijs omvat de inkoopprijs en de bijkomende kosten, zoals inkomende vrachtkosten. Toepassing van gewogen gemiddelde prijzen of van de fifo-regel valt binnen de grondslag verkrijgingsprijs. Ook de lifo-regel gaat uit van de verkrijgingsprijs. Veelal is dit evenwel een verkrijgingsprijs uit een ver verleden. Bij toepassing van de lifo-regel wordt dan ook veelal in de toelichting aanvullende informatie gegeven teneinde inzicht in het vermogen te geven. Het be-

Waardering voorraden tegen vervaardigingsprijs

Vervaardigingsprijs

grip *vervaardigingsprijs* is voor de voorraden van een handelsonderneming niet van toepassing. Het begrip is van toepassing als de onderneming voorraden zelf heeft vervaardigd. De vervaardigingsprijs omvat de verkrijgingsprijs van de verbruikte materialen en de kosten die rechtstreeks aan het vervaardigde actief kunnen worden toegerekend. In de vervaardigingsprijs kunnen ook worden opgenomen een (redelijk) deel van de indirecte kosten en de rente op schulden over het tijdvak dat aan de vervaardiging van het actief kan worden toegerekend. Bij toepassing van verkrijgings- of vervaardigingsprijzen moeten ingevolge art. 2:387 lid 2 BW voorraden op de balansdatum worden gewaardeerd tegen de actuele waarde indien deze lager is dan de verkrijgings- of vervaardigingsprijs dan wel tegen een andere lagere waarde indien het wettelijk vereiste inzicht daarmee wordt gediend. Normaal gesproken gaat het om de *actuele waarde*. Deze is in het kader van de historische kostenopvatting een prijs op de verkoopmarkt en komt dus overeen met de *marktwaarde* in de betekenis van opbrengstwaarde.

Actuele waarde

Marktwaarde

1.8.2 Actuele waarde

Waardering voorraden tegen actuele waarde

Vervangingswaarde

Opbrengstwaarde

Als voor de voorraden gekozen wordt voor de grondslag actuele waarde, moeten de regels uit het Besluit actuele waarde in acht worden genomen. Bij voorraden kan onder actuele waarde worden verstaan de vervangingswaarde en de opbrengstwaarde. Onder *vervangingswaarde* van voorraden moet worden verstaan het bedrag dat nodig zou zijn in plaats van de voorraden die bij de bedrijfsuitoefening zijn of worden gebruikt, verbruikt of voortgebracht, andere voorraden te verkrijgen die voor de bedrijfsuitoefening een in economisch opzicht gelijke betekenis hebben. Onder *opbrengstwaarde* wordt verstaan het bedrag waartegen voorraden maximaal kunnen worden verkocht, onder aftrek van de nog te maken kosten, bijvoorbeeld directe verkoopkosten. In het normale geval moeten de voorraden tegen vervangingswaarde worden gewaardeerd; is echter de opbrengstwaarde lager dan de vervangingswaarde, dan moet tegen opbrengstwaarde worden gewaardeerd. Voorraden waarvan niet mag worden aangenomen dat vervanging zal plaatsvinden, moeten altijd worden gewaardeerd tegen de opbrengstwaarde.

Bij agrarische voorraden geldt in afwijking van het opgemerkte dat als zij tegen actuele waarde worden gewaardeerd, daaronder altijd de opbrengstwaarde moet worden verstaan.

Vragen en vraagstukken

Vragen

Handelsgoederen kunnen tegen verschillende prijsgrondslagen worden opgenomen op de balans.

- 1.1 Bij welke waarderingsgrondslag dient de grootboekrekening 'Prijsverschillen bij inkoop' te worden opgenomen?
Leg uit welke bedragen op deze grootboekrekening verwerkt worden.
- 1.2 Bij welke waarderingsgrondslag (in relatie tot voorraden) dient de grootboekrekening 'Ongerealiseerde winst' te worden opgenomen?
Leg uit welke bedragen op deze grootboekrekening verwerkt worden.

- 1.3 Bij welke waarderingsgrondslag (in relatie tot voorraden) dient de grootboekrekening 'Herwaarderingsreserve' te worden opgenomen? Leg uit welke bedragen op deze grootboekrekening verwerkt worden.
- 1.4 Wat is het verschil tussen ongerealiseerde en gerealiseerde speculatiewinst?
- 1.5 Indien de marktprijzen van goederen van een handelsonderneming altijd onderhevig zijn aan prijsstijgingen, zal de brutowinst bij lifo hoger zijn, of juist niet? Leg je antwoord uit.

Vraagstukken

- V1.6 Een handelsonderneming administreert de goederenbeweging tegen *vaste verrekenprijzen* (v.v.p.). Het grootboek bestaat onder andere uit de volgende rekeningen:

145	Ontvangen goederen	705	Prijsverschillen
700	Voorraad goederen	710	Ontvangen facturen

De rekening Ontvangen goederen wordt bijgehouden tegen v.v.p.; de rekening Ontvangen facturen tegen factuurprijs.

Aan de verkoopzijde bestaan geen verschillen tussen de afgeleverde goederen en verzonden verkoopfacturen.

Over de maand februari zijn de volgende gegevens bekend:

1	Inkoopboek	€	49.000
2	Magazijnontvangstenboek	€	57.000
3	Afstemregister v.v.p.	€	46.000
	factuurprijs	€	44.000
4	Verkoopboek	€	108.000
5	Magazijnafgiftenboek	€	63.000

Gevraagd

- a Journaliseer de gegevens over februari.
- b Welke aanvullende boeking moet worden gemaakt teneinde ook het prijsverschil tot uitdrukking te brengen van de goederen die wel reeds zijn ontvangen maar niet zijn gefactureerd? (Bedragen worden niet verlangd.)

- V1.7 Van een artikel is op 1 januari een voorraad van 18 eenheden à €12 aanwezig. In januari vinden in dit artikel de volgende transacties plaats:

7 januari	verkocht	5 stuks à €20
8 januari	verkocht	4 stuks à €20
9 januari	gekocht	18 stuks à €14
10 januari	verkocht	9 stuks à €21
17 januari	verkocht	9 stuks à €23
22 januari	verkocht	7 stuks à €23
23 januari	gekocht	12 stuks à €13
27 januari	verkocht	6 stuks à €23

Gevraagd

- 1 Stel voor a, b en c de gecomprimeerde journaalposten over januari samen.
- 2 Stel voor a, b en c het winstoverzicht over januari op.

- a Indien de administratie geschiedt volgens de *fifo-methode*.
- b Indien de administratie geschiedt volgens de *gemiddelde-inkoopprijsmethode*.
- c Indien de administratie geschiedt volgens de *lifomethode*.
- d Indien voor de waardering op de balans bij het lifo-systeem wordt uitgegaan van het zogenoemde collectief lifo (= lifo per balansdatum), tot welke boeking geeft dit bij opgave c dan nog aanleiding?
De marktinkoopprijs van het artikel bedraagt op 31 januari € 11.
- e Tot welke journaalpost geeft dit aanleiding in de volgende gevallen:
 - 1 fifo-methode;
 - 2 gemiddelde-inkoopprijsmethode;
 - 3 lifo-methode;
 - 4 het zogenoemde collectief lifo.
- f Hoeveel bedraagt de winst in elk van de onder 1 tot en met 4 vermelde gevallen?

V1.8 De handelsonderneming Beukhof administreert de goederenvoorraad tegen *verkoopprijzen*. In het grootboek komen onder andere voor de rekeningen 700 Voorraad goederen en 710 Ongerealiseerde winst. De rekening 700 Voorraad goederen is op 1 januari geopend met € 520.000 en de rekening 710 Ongerealiseerde winst met € 260.000.

Over de maand januari worden de volgende gegevens verstrekt:

1	Inkoopboek/goederenontvangstenboek	
	kolom Verkoopprijs	€ 340.000
	kolom Inkoopprijs	€ 170.000
2	Verkoopboek/goederenafleveringenboek	
	kolom Bruto-omzet	€ 420.000
	kolom Netto-omzet	€ 399.000
	NB: Winstpercentage 50% van de (bruto)verkoopprijs.	

In het grootboek komen de omzet en de kostprijs omzet naar voren.

Gevraagd

- a Journaliseer de over januari verstrekte gegevens.
- b Bepaal het saldo ultimo januari van de rekeningen 700 en 710.