

## Verwerken onderhandenwerk grondexploitatie

Uit diverse reacties die bij de commissie BBV binnenkomen blijkt dat er nogal wat vragen bestaan over het administratief en verslaggevingstechnisch verwerken van het onderhandenwerk bij grondexploitaties. Daarom volgt na de samenvatting ook nog een uitgebreid voorbeeld van een meerjarige project volgens de door de CieBBV geadviseerde methode.

**Maar wel even een waarschuwing vooraf: Er wordt met journaalposten gewerkt!**

### Samenvatting:

De BBV-notitie Grondexploitatie vermeldt twee manieren om de lasten die verband houden met de grondexploitatie te verantwoorden:

#### 1. Directe activering van kosten op de balans.

Dit gaat via de journaalpost:

Toename balanspost onderhandenwerk (OHW)	xxx	
Aan: bankuitgaven		xxx

De verantwoording van de baten loopt via de journaalposten:

Bankontvangsten	yyy	
Aan: <u>Baten</u> grondverkopen		yyy
“Lasten” mutatie onderhandenwerk	yyy	
Aan: Afname balanspost onderhandenwerk		yyy

De rekening van baten en lasten ziet er dus op **moment van verkopen** als volgt uit:

Lasten	Begroot	Werkelijk	Baten	Begroot	Werkelijk
Mutatie onderhandenwerk	----	yyy	Grondverkopen	----	yyy

Bij deze methode muteert de rekening van baten en lasten dus alleen op moment van verkoop.

#### 2. Activering met boeking via de exploitatie.

Dit gaat via de journaalposten:

<u>Lasten</u> Bouwrijpmaken	xxx	
Aan: bankuitgaven		xxx
Toename balanspost onderhandenwerk	xxx	
Aan: <u>Baten</u> mutatie onderhandenwerk		xxx

De verantwoording van de baten gaat conform de voorgaande methode met de journaalposten:

Bankontvangsten	yyy	
Aan: <u>Baten</u> grondverkopen		yyy
“Lasten” mutatie onderhandenwerk	yyy	
Aan: Afname balanspost onderhandenwerk		yyy

De rekening van baten en lasten ziet er dus **jaarlijks** als volgt uit

Lasten	Begroot	Werkelijk	Baten	Begroot	Werkelijk
Bouwrijpmaken	----	xxx	Grondverkopen	----	yyy
Saldo OHW	----	ssss	Saldo OHW	----	ssss

Bij deze methode worden jaarlijks in de rekening van baten en lasten zowel de werkelijke lasten van het bouwrijpmaken als de werkelijke verkopen getoond. Het (positieve dan wel negatieve) saldo daarvan is de mutatie onderhandenwerk (OHW).

Bij beide methoden gaat het (tussentijds) winst nemen via de volgende journaalposten:

Balanspost onderhandenwerk	www	
Aan: Baten onderhandenwerk		www

NB: Omdat er (tussentijds) winst is, vertoont de activapost OHW eerst een “negatief” saldo.

## Uitgebreid voorbeeld meerjarig grondexploitatieproject

Naast de twee hiervoor genoemde, onder het BBV toegestane, methoden wordt ook nog wel eens de “pure” balansmethode gesignaleerd. Dan worden alle kosten én ook alle baten direct op de balanspost onderhandenwerk geboekt en dan wordt veelal ook nog het uiteindelijk resterende saldo winst rechtstreeks naar de (algemene) reserve van het grondbedrijf geboekt. Deze “pure”balansmethode is in strijd met het stelsel van baten en lasten, want er worden op die manier immers nooit baten en lasten verantwoord. De rechtstreekse overboeking van de gerealiseerde winst op het onderhandenwerk naar de reserves is in strijd met artikel 27 BBV. Hierna wordt de door de Commissie BBV aanbevolen methode van jaarlijkse verantwoording van het onderhandenwerk via de exploitatie nader uitgewerkt.

### Casusbeschrijving:

Het betreft een kort durende grondexploitatie over een periode van 4 jaar met de volgende “fasering” per jaar:

1. De grond wordt aangeschaft en het bouwrijpmaken start.
2. Het bouwrijpmaken wordt afgerond en de verkoop van bouwkavels vangt aan.
3. Nu vinden alleen nog verkopen plaats en wordt er tussentijds winst genomen.
4. Ten slotte worden de laatste verkopen afgerond en de afsluitende winst genomen.

De verkorte eerste kostprijscalculatie is:		De verkorte nacalculatie is:	
Aankoop grond	100	Aankoop grond	110
Bouwrijpmaken jaar 1	50	Bouwrijpmaken jaar 1	25
Bouwrijpmaken jaar 2	100	Bouwrijpmaken jaar 2	145
<b>Kostprijs (voorcalculatie)</b>	<b>250</b>	<b>Werkelijke kosten (nacalculatie)</b>	<b>280</b>
Verkopen jaar 2	50	Verkopen jaar 2	30
Verkopen jaar 3	210	Verkopen jaar 3	270
Verkopen jaar 4	40	Verkopen jaar 4	20
<b>Geraamde verkopen</b>	<b>300</b>	<b>Werkelijke verkopen</b>	<b>320</b>
<b>Geraamde winst</b>	<b>50</b>	<b>Werkelijke winst</b>	<b>40</b>

### Ter toelichting op bovenstaande cijfers:

In het eerste jaar ontstonden er juridische problemen bij de aankoop van de grond. De kosten daarvan zijn bijgeschreven op de aanschafwaarde. Het bouwrijpmaken vertraagde daardoor ook en het was onduidelijk of de extra juridische kosten in de verkoopprijzen konden worden verwerkt. Omdat door de bijgeschreven extra juridische kosten het verwachte resultaat weliswaar afnam, maar nog (voldoende) positief bleef, werd géén voorziening ter waardecorrectie getroffen. De intekening op de vertraagde verkoop van de bouwkavels verliep voorspoedig. Op grond daarvan werden in het tweede jaar de verkoopprijzen verhoogd ter dekking van de hogere kosten van verwerving en van bouwrijpmaken.

Vanwege de grote vraag naar bouwkavels werd in het derde jaar meer verkocht dan geraamd en daarmee zijn in dat jaar ook alle (hogere) kosten gedekt. Er kon dus (toch nog) tussentijdse winst worden genomen. In het vierde jaar werden de laatste bouwkavels verkocht.

Overigens is, om dit voorbeeld eenvoudig te houden, ter financiering van het bouwproject bij aanvang een bedrag van 250 als eigen vermogen op een bankrekening afgezonderd.

Dit geeft de volgende beginbalans van het project:

Activa 1-1-01		Passiva 1-1-01	
Bank	250	Algemene reserve	250
<b>Totaal activa</b>	<b>250</b>	<b>Totaal passiva</b>	<b>250</b>

Hierna worden aan de hand van de verkorte jaarrekeningen de mutaties in het onderhandenwerk behandeld.

Na het **eerste** jaar ziet de (verkorte) jaarrekening er als volgt uit:

<b>Activa 31-12-01</b>		<b>Passiva 31-12-01</b>	
Bank	115	Algemene reserve	250
Onderhanden werk	135	Resultaat jaar 1	0
<b>Totaal activa</b>	<b>250</b>	<b>Totaal passiva</b>	<b>250</b>

<b>Lasten jaar 1</b>	<b>Be-groot</b>	<b>Wer-kelijk</b>	<b>Baten jaar 1</b>	<b>Be-groot</b>	<b>Wer-kelijk</b>
Aanschaf grond	100	100	Mutatie onderhandenwerk	150	135
Extra juridische kosten	0	10			
Bouwrijpmaken	50	25			
<b>Totaal lasten</b>	<b>150</b>	<b>135</b>	<b>Totaal baten</b>	<b>150</b>	<b>135</b>

De kosten van deze grondexploitatie zijn dus conform het advies van de Commissie BBV als lasten verantwoord en worden via de mutatie onderhandenwerk onder de baten, uiteindelijk bijgeschreven als balanspost onderhandenwerk. De toelichting op de begrotingsafwijkingen geeft (enig) inzicht op de voortgang van het project.

-----  
Na het **tweede** jaar ziet de (verkorte) jaarrekening er als volgt uit:

<b>Activa 31-12-02</b>		<b>Passiva 31-12-02</b>	
Bank	0	Algemene reserve	250
Onderhanden werk	250	Resultaat jaar 2	0
<b>Totaal activa</b>	<b>250</b>	<b>Totaal passiva</b>	<b>250</b>

<b>Lasten jaar 2</b>	<b>Be-groot</b>	<b>Wer-kelijk</b>	<b>Baten jaar 2</b>	<b>Be-groot</b>	<b>Wer-kelijk</b>
Bouwrijpmaken	100	145	Verkopen jaar 2	50	30
			Mutatie onderhandenwerk	50	115
<b>Totaal lasten</b>	<b>100</b>	<b>145</b>	<b>Totaal baten</b>	<b>100</b>	<b>145</b>

Ook nu geeft de toelichting op de afwijkingen van de [“oorspronkelijke”] begroting (enig) inzicht op de voortgang van het project. **NB:** In de praktijk zullen er geactualiseerde begrotingscijfers worden opgenomen, dit mede omdat de verkoopprijzen zijn verhoogd.

Het verloop van de post onderhanden werk is als volgt:

Aanschaf grond + extra juridische kosten	110
Bouwrijpmaken jaar 1	25
<b>Totaal onderhandenwerk jaar 1</b>	<b>135</b>
Bouwrijpmaken jaar 2	145
<b>Totale kosten bouwrijpmaken</b>	<b>280</b>
Verkopen jaar 2	-30
<b>Totaal onderhandenwerk jaar 2</b>	<b>250</b>
Mutatie onderhanden werk jaar 2 (250 -/- 135)	115

De balanspost onderhandenwerk is een zogenoemde gemengde rekening geworden waarop zowel baten en lasten zijn verantwoord. Deze kan uiteraard administratief worden gesplitst.

Inzake het onderhandenwerk zijn in jaar 2 de volgende journaalposten gemaakt:

<u>Lasten</u> Bouwrijpmaken jaar 2	145	
Aan: bankuitgaven		145
Toename balanspost onderhandenwerk	145	
Aan: <u>Baten</u> mutatie onderhandenwerk		145
Bankontvangsten	30	
Aan: <u>Baten</u> verkopen jaar 2		30
“ <u>Lasten</u> ” mutatie onderhandenwerk	30	
Aan: Afname balanspost onderhandenwerk		30

De saldogpost mutatie onderhandenwerk in rekening van B&L is dus  $145 - 30 = 115$ .

Na het **derde** jaar ziet de (verkorte) jaarrekening er als volgt uit:

<b>Activa 31-12-03</b>		<b>Passiva 31-12-03</b>	
Bank	270	Algemene reserve	250
Onderhanden werk	0	Resultaat jaar 3	20
<b>Totaal activa</b>	<b>270</b>	<b>Totaal passiva</b>	<b>270</b>

<b>Lasten jaar 3</b>	<b>Be-groot</b>	<b>Wer-kelijk</b>	<b>Baten jaar 3</b>	<b>Be-groot</b>	<b>Wer-kelijk</b>
Mutatie onderhandenwerk	200	250	Verkopen jaar 3	210	270
Winst op verkopen	10	20			
<b>Totaal lasten</b>	<b>210</b>	<b>270</b>	<b>Totaal baten</b>	<b>210</b>	<b>270</b>

Ook nu geeft de toelichting op de afwijkingen van de [“oorspronkelijke”] begroting (enig) inzicht op de voortgang van het project. **NB:** In de praktijk zullen er geactualiseerde begrotingscijfers worden opgenomen, dit mede omdat de verkoopprijzen zijn verhoogd. Voor jaar 3 was reeds begroot dat de gecumuleerde verkopen de totale kosten bouwrijpmaken met 10 zouden overtreffen. In werkelijkheid is dat nu 20 geworden, die als winst wordt genomen. Het verloop van de post onderhanden werk is als volgt:

<b>Totaal onderhandenwerk jaar 1-1-03</b>	<b>250</b>
Verkopen jaar 3	-270
<b>(sub)Totaal onderhandenwerk jaar 3</b>	<b>-20</b>
Tussentijdse winstneming	20
<b>Totaal onderhandenwerk jaar 3</b>	<b>0</b>
Mutatie onderhanden werk jaar 2 (270 -/- 20)	250

Inzake het onderhandenwerk zijn in jaar 3 de volgende journaalposten gemaakt:

Bankontvangsten	270	
Aan: <u>Baten</u> verkopen jaar 3		270
<u>Lasten</u> mutatie onderhandenwerk	270	
Aan: Afname balanspost onderhandenwerk		270
Toename balanspost onderhandenwerk (i.v.m. negatieve boekwaarde)	20	
Aan: “ <u>Baten</u> ” mutatie onderhandenwerk		20
Winst op verkopen	20	
Resultaat		20

Met de laatste journaalpost wordt het saldo van de rekening van baten en lasten administratief overgeboekt naar de (eind)balans / het eigen vermogen. Het resultaat van het boekjaar moet afzonderlijk onder het eigen vermogen worden opgenomen (art. 42-2 BBV). In de aan deze boeking voorafgaande “kolommenbalans” sluiten zowel de rekening van baten en lasten als

de balans met hetzelfde saldo. De saldopost mutatie onderhandenwerk in rekening van B&L is  $270 -/- 20 = 250$ .

Na het vierde en laatste jaar ziet de (verkorte) jaarrekening er als volgt uit:

Activa 31-12-04		Passiva 31-12-04	
Bank	290	Algemene reserve	270
Onderhanden werk	0	Resultaat jaar 4	20
<b>Totaal activa</b>	<b>290</b>	<b>Totaal passiva</b>	<b>290</b>

Ten opzichte van de beginbalans van het project:

Activa 1-1-01		Passiva 1-1-01	
Bank	250	Algemene reserve	250
<b>Totaal activa</b>	<b>250</b>	<b>Totaal passiva</b>	<b>250</b>

Is er dus in totaal een winst gemaakt van 40 in plaats van de oorspronkelijk geraamde 50.

De uitkomst van de rekening van baten en lasten lijkt tegen te vallen, maar dat komt deels omdat in jaar 3 meer tussentijdse winst is genomen dan was begroot.

Lasten jaar 4	Begroot	Werkelijk	Baten jaar 4	Begroot	Werkelijk
Winst op verkopen	40	20	Verkopen jaar 4	40	20
Mutatie onderhandenwerk	0	0	Mutatie onderhandenwerk	0	0
<b>Totaal lasten</b>	<b>40</b>	<b>20</b>	<b>Totaal baten</b>	<b>40</b>	<b>20</b>

Ook nu geeft de toelichting op de afwijkingen van de [“oorspronkelijke”] begroting (enig) inzicht op de voortgang van het project. **NB:** In de praktijk zullen er geactualiseerde begrotingscijfers worden opgenomen, dit mede omdat de verkoopprijzen werden verhoogd.

Omdat de balanspost onderhandenwerk per 1-1-04 reeds op nihil staat, lijkt het alsof er geen mutaties onderhandenwerk hebben plaatsgevonden. Maar feitelijk zijn de volgende journaalposten gemaakt:

Bankontvangsten	20	
Aan: <u>Baten</u> verkopen jaar 4		20
<u>Lasten</u> mutatie onderhandenwerk	20	
Aan: Afname balanspost onderhandenwerk		20
Toename balanspost onderhandenwerk (i.v.m. negatieve boekwaarde)	20	
Aan: “ <u>Baten</u> ” mutatie onderhandenwerk		20
Winst op verkopen	20	
Resultaat		20

De saldopost mutatie onderhandenwerk in rekening van B&L is dus  $20 -/- 20 = 0$ .

Hierna volgen nog wat bijzondere boekingen die niet in de casus zijn verwerkt:

Als de nog uit te voeren (nog aan te besteden) afrondende werkzaamheden een reële (kortlopende) verplichting zijn en de grondexploitatie wordt afgesloten, dan wordt geboekt:

<u>Lasten</u> bouwrijpmaken	10	
Nog uit te voeren werken (overlopende passiva)		10
Toename balanspost onderhandenwerk	10	
Aan: <u>Baten</u> mutatie onderhandenwerk		10

Per saldo is er dan dus alleen in de balansposten geboekt:

Nog uit te voeren werken (overlopende passiva)		10
Toename balanspost onderhandenwerk (opheffen negatief saldo)	10	

Wanneer sprake is van geraamde afrondende kosten op de langere termijn, bijvoorbeeld voor herstraten (bouw)wegen, dan kan er ook een (onderhouds)voorziening worden gevormd. Vaak zal de passiefpost “nog uit te voeren werken” echter als negatief saldo op het nog niet afgesloten onderhandenwerk staan.

In het derde jaar kan bij het tussentijds winst nemen ook worden besloten dat, conform de 212-verordening, de resterend te verkopen kavels tegen 50% van de verkoopprijs worden gevalueerd, dus 50% van 20 = 10. Dat geeft dan in jaar drie de volgende uitkomsten:

Het verloop van de post onderhanden werk wordt:

<b>Totaal onderhandenwerk jaar 1-1-03</b>	<b>250</b>
Verkopen jaar 3	-270
<b>(sub)Totaal onderhandenwerk jaar 3</b>	<b>-20</b>
Tussentijdse winstneming (20 +10)	30
<b>Totaal onderhandenwerk jaar 3</b>	<b>10</b>
Mutatie onderhanden werk jaar 2 (270 -/- 30)	240

Inzake het onderhandenwerk worden dan in jaar 3 de volgende journaalposten gemaakt:

Bankontvangsten	270	
Aan: <u>Baten</u> verkopen jaar 3		270
<u>Lasten</u> mutatie onderhandenwerk	270	
Aan: Afname balanspost onderhandenwerk		270
Toename balanspost onderhandenwerk (negatieve boekwaarde + 10)	30	
Aan: “ <u>Baten</u> ” mutatie onderhandenwerk		30
Winst op verkopen	30	
Resultaat		30

Uiteraard daalt hierdoor de resterende winst in het vierde jaar.

Tot slot wordt nog de volgende afrondende analyse gegeven:

	Grond	Extra kosten	Bouwrijpmaken	Verkopen	Winst	Bank / Reserve
Werkelijk	100	10	170	-320	40	290
Begroot	100	0	150	-300	50	300
Saldo	0	+10	+20	-20	-10	-10