



Handleiding toepassen functionele indeling winst-en- verliesrekening bij corporaties

Verlagjaar 2019

Colofon

Uitgegeven door

SBR-wonen

Koningin Julianaplein 10

2595 AA Den Haag

www.sbr-wonen.nl



Inhoud

1	Inleiding	<u>4</u>
2	Algemeen kader	<u>7</u>
2.1	Eisen voor toepassing van de functionele indeling	<u>8</u>
2.2	Functionele indeling is geen doel, maar een middel om inzicht te krijgen	<u>10</u>
2.3	Het opstellen van de functionele winst-en-verliesrekening - een stappenplan	<u>10</u>
3	Functionele indeling nader bezien: uitsplitsing per activiteit	<u>11</u>
3.1	Netto resultaat exploitatie vastgoedportefeuille	<u>12</u>
3.2	Netto resultaat verkocht vastgoed in ontwikkeling	<u>16</u>
3.3	Netto gerealiseerd resultaat verkoop vastgoedportefeuille	<u>18</u>
3.4	Waardeveranderingen vastgoedportefeuille	<u>19</u>
3.5	Netto resultaat overige activiteiten	<u>21</u>
3.6	Overige organisatiekosten	<u>22</u>
3.7	Kosten omtrent leefbaarheid	<u>24</u>
3.8	Financiële baten en lasten	<u>25</u>
3.9	Overige categorieën	<u>25</u>
4	Direct toerekenbare opbrengsten en kosten	<u>26</u>
4.1	Onderscheid direct en niet direct toerekenbare opbrengsten en kosten	<u>26</u>
4.2	Opbrengsten en kosten toewijzen aan de activiteiten (functies)	<u>27</u>
4.3	Onderbouwing wijze van toerekening	<u>29</u>
5	Niet direct toerekenbare opbrengsten en kosten	<u>30</u>
5.1	Methoden van toerekening van indirecte opbrengsten en kosten	<u>30</u>
5.2	Verdeelsleutels bij de verdeling van opbrengsten en kosten	<u>30</u>
5.3	Documenteren methodiek opbrengsten- en kostenverdeling	<u>31</u>
6	Splitsing DAEB en niet-DAEB activiteiten	<u>33</u>
7	Samenvatting do's en don'ts	<u>35</u>

1. Inleiding

Presentatie winst-en-verliesrekening: functionele indeling

De Regeling toegelaten instellingen volkshuisvesting (hierna: Rtv) stelt het voor woningcorporaties verplicht om hun winst-en-verliesrekening in de jaarrekening te presenteren volgens de functionele indeling. Het te hanteren model voor de winst-en-verliesrekening is opgenomen in bijlage 3 van de Rtv.

Deze handleiding voor woningcorporaties geeft richting aan het toepassen van de functionele indeling van de winst-en-verliesrekening binnen de regelgeving en de Richtlijn voor de Jaarverslaggeving 645 inzake de Toegelaten instellingen volkshuisvesting (hierna: RJ645).

Deze handleiding geeft de hoofdkaders weer, hetgeen de onderlinge vergelijkbaarheid ten goede komt. De handleiding is opgesteld in samenwerking met woningcorporaties, accountantsorganisaties, Aw, WSW en Aedes. Vanuit SBR-wonen is het proces begeleid om te komen tot een uniformering. **Er is gestreefd naar een verdere uniformering tussen de beschreven richtlijnen en de wijze waarop kosten en opbrengsten worden geclassificeerd in de Aedes-benchmark.**

Opzet handleiding

In hoofdstuk 2 staat een beschrijving van het algemeen kader van de functionele indeling. De verschillende categorieën binnen het functioneel model zijn nader uitgewerkt in hoofdstuk 3. Vervolgens wordt in hoofdstuk 4 en 5 verduidelijkt op welke wijze opbrengsten en kosten toegerekend moeten worden aan de verschillende activiteiten. Met ingang van 2018 is daarnaast de verplichting om (onder andere) een naar DAEB en niet-DAEB gesplitste functionele winst-en-verliesrekening aan de jaarrekening toe te voegen. Dit wordt in hoofdstuk 6 verder toegelicht. Het laatste hoofdstuk is een samenvattend overzicht van best practices en do's en don'ts.

Alle wijzigingen ten opzichte van de handleiding 2018 zijn in deze handleiding (2019) als vetgedrukte tekst weergegeven.

Implementatie nieuwe definities onderhoud en beheer vanaf verslagjaar 2020

Met de (sector)partijen WSW, Aw, Aedes, RJ-werkgroep en een afvaardiging van accountants is gewerkt aan gezamenlijke en eenduidige definities voor onderhoud en beheer (gepresenteerd in de winst-en-verliesrekening en voor zover ook betaald ook in het kasstroomoverzicht) en investeringen (geactiveerd op de balans). **In 2019 heeft in dit kader ook een marktconsultatie plaatsgevonden. Er is nu één gemeenschappelijke set definities die woningcorporaties kunnen gebruiken voor de beleidswaarde, marktwaarde en winst-en-verliesrekening in de jaarrekening: 'Definities onderhoud en beheer ten behoeve van verantwoording en prognose'.** In de praktijk bleek dat er nog een aantal interpretatieverschillen over de uitgangspunten mogelijk is waardoor ongewenste verschillen kunnen ontstaan. Door de definities verder te verduidelijken, toegelicht met enkele voorbeelden, worden de gegevens eenduidiger, transparanter en beter vergelijkbaar.

De implementatie van de eenduidige toepassing van de definities zal het nodige vergen van corporaties. Daarom is in overleg met de sector de volgende gefaseerde invoering afgesproken:

- Jaarrekening over 2019 (dVi2019): alleen implementeren van de nieuwe definities in de beleidswaarde zoals opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening. Dus nog geen implementatie in de winst-en-verliesrekening.
- Begroting over 2020 (dPi2019) en jaarrekening over 2020 (dVi2020): volledig implementeren van de nieuwe definities. Als een corporatie de nieuwe definities nog niet in alle systemen heeft geïmplementeerd, kan de verwerking eventueel ook extracomptabel (met een correctie achteraf) plaatsvinden.

De definities voor onderhoud en beheer van woningcorporaties zijn opgenomen in [bijlage 2 \(handboek marktwaardering\) bij de RTIV](#). In afwijking van de (gewijzigde) bepalingen in RJ 212 over de verwerking van kosten van groot onderhoud geldt voor verslagjaar 2019 dat de verwerkingswijze conform voorgaande jaren van kracht blijft. De reden is dat corporaties bij het opstellen van de begroting 2019 van de bestaande

verwerkingswijze voor onderhoud en verbetering zijn uitgegaan. Begroting en realisatie sluiten op deze wijze op elkaar aan. Bij de toelichting van de beleidswaarde met betrekking tot verslagjaar 2019 moet wel worden uitgegaan van de nieuwe definities voor onderhoud en beheer.

Eerdere (vrijwillige) toepassing van de nieuwe definities in de winst-en-verliesrekening van 2019 is toegestaan. Alle overige door corporaties aan te brengen wijzigingen c.q. aanscherpingen in definitiefteer met betrekking tot verslagjaar 2019, moeten te allen tijde in lijn zijn met de geest van de nieuwe definities. Gezien het facultatief karakter van toepassing van de nieuwe definities voor de winst-en-verliesrekening van 2019, is ervoor gekozen om in deze handleiding de nieuwe definities voor onderhoud en beheer nog niet te verwerken.

2. Algemeen kader

De opbrengsten en kosten worden in het voorgeschreven functionele model voor de winst-en-verliesrekening (bijlage 3 van de Rtv) uitgesplitst naar de verschillende bedrijfsfuncties:

- resultaat exploitatie van vastgoedportefeuille;
- resultaat vastgoed in ontwikkeling;
- resultaat verkoop vastgoedportefeuille;
- waardeveranderingen vastgoedportefeuille;
- resultaat overige activiteiten;
- overige organisatiekosten;
- kosten omtrent leefbaarheid;
- saldo financiële baten en lasten.

Het functionele model van de winst-en-verliesrekening geeft inzicht in de opbouw van het jaarresultaat van een woningcorporatie. Dit jaarresultaat wordt naar de verschillende activiteiten van de corporatie uitgesplitst. De aard van de te onderscheiden posten van de exploitatie van de vastgoedportefeuille sluit aan op de aard van de toekomstige kasstromen zoals deze worden gebruikt in de bepaling van de markt- en beleidswaarde van het vastgoed (uitgaande van de bepalingen in het waarderingshandboek). Bij het bepalen van de beleidswaarde wordt uitgegaan van op het eigen beleid gebaseerde kasstromen. Dit in tegenstelling tot bij het bepalen van de marktwaarde, waarbij wordt uitgegaan van genormeerde bedragen.

In de nieuwe definities voor onderhoud en beheer, zoals opgenomen in bijlage 2 (handboek marktwaardering) bij de Rtv, wordt toegelicht welke componenten (met name de opsplitsing van de beheerkosten) uitsluitend gelden voor de toepassing in de beleidswaarde.

Toelichting winst-en-verliesrekening functioneel model

In de toelichting op de winst-en-verliesrekening moet aanvullende informatie worden gegeven over een aantal categoriale kostensoorten, waaronder het totaalbedrag van de in de winst-en-verliesrekening verwerkte lonen en salarissen (RJ270.504). Hierbij moet het totaal van de personeelskosten in de toelichting worden uitgesplitst naar:

- lonen en salarissen;
- pensioenkosten;
- sociale lasten;
- totaal personeelskosten.

Bovendien moet het totaalbedrag van de in de winst-en-verliesrekening verwerkte afschrijvingen op activa ten dienste van de exploitatie en overige (im)materiële vaste activa in de toelichting worden vermeld (RJ 270.504).

2.1 Eisen voor toepassing van de functionele indeling

Allereerst staan wij stil bij de eisen die aan de winst-en-verliesrekening en daarmee aan de functionele indeling worden gesteld en daarna gaan wij in op de definities van de verschillende opbrengsten en kosten en de manier waarop een functionele indeling gemaakt kan worden.

In artikel 2:362 lid 3 BW is bepaald dat de winst-en-verliesrekening met de toelichting getrouw, duidelijk en stelselmatig de grootte van het resultaat van het boekjaar en zijn afleiding uit de posten van opbrengsten en kosten moet weergeven:

Getrouw

Een belangrijke eis is dat de functionele indeling van de winst-en-verliesrekening getrouw inzicht geeft in de opbrengsten en kosten per activiteit. In de praktijk houdt deze eis in dat de functionele indeling gebaseerd is op de werkelijke opbrengsten en kosten en dat de toerekening naar de verschillende activiteiten zoveel mogelijk gebaseerd is op de werkelijke omvang en aard van de activiteiten. Om de werkelijkheid te benaderen, is het belangrijk dit goed te kunnen meten.

Van cruciaal belang is dat de keuzes die bij de toerekening worden gemaakt adequaat onderbouwd worden (met documentatie). Dit is van belang zodat ook achteraf kan worden nagegaan of de kostenverdeling conform de werkelijkheid is. De opbouw moet dus verifieerbaar zijn. Daarnaast geldt als voorwaarde dat beïnvloeding door subjectieve factoren zoveel mogelijk vermeden wordt. Dit risico wordt beperkt door schattingen zoveel mogelijk te onderbouwen met onderliggende bewijsstukken en metingen.

Duidelijk

Duidelijkheid stelt eisen aan onder meer de begrijpelijkheid en relevantie van de winst-en-verliesrekening, gepresenteerd volgens de functionele indeling en de hieraan ten grondslag liggende toerekening van opbrengsten en kosten.

Er kan tegenstrijdigheid ontstaan tussen de eis van begrijpelijkheid en relevantie. De toerekening van opbrengsten en kosten mag niet zo ingewikkeld worden dat deze moeilijk te begrijpen is. Daarom is het van belang om de gekozen verdeelsleutels in de jaarrekening (en begroting) toe te lichten (aard en toegepaste methodiek). Dit draagt bij aan de eis van duidelijkheid.

Stelselmatig

Bij het presenteren van de winst-en-verliesrekening volgens de functionele indeling moet een bestendige gedragslijn worden gehanteerd. Een eenmaal gekozen toerekeningsmethodiek moet worden gehandhaafd, tenzij er gegronde redenen zijn waardoor afgeweken moet worden. Als afgeweken wordt van de bestendige gedragslijn dan moet dit toereikend gemotiveerd worden.

Een gedegen onderbouwing van de methodiek is belangrijk voor de controleerbaarheid van de toepassing van de functionele indeling.

2.2 Functionele indeling is geen doel, maar een middel om inzicht te krijgen

Het doel van de functionele indeling is inzicht geven in de opbrengsten en kosten per activiteit. Zeker als aansluiting kan worden gevonden tussen de sturingsvariabelen binnen de organisatie en de verantwoording hierover via de functionele indeling van de winst-en-verliesrekening geeft dit beter inzicht in de bijdrage van elk van de functies van een organisatie.

Een belangrijk startpunt is het nagaan hoe de sturingsmechanismes binnen de corporatie zijn ingericht. Als de corporatie in het grootboek kostenplaatsen heeft gecreëerd, bijvoorbeeld per afdeling Verhuur of Verkoop, dan is het zinvol hiervan uit te gaan en te evalueren of verdere detaillering noodzakelijk is voor de functionele indeling van de winst-en-verliesrekening. Het inzicht dat de functionele indeling biedt, kan doorvertaald worden naar de managementrapportages.

2.3 Het opstellen van de functionele winst-en-verliesrekening - een stappenplan

Het opstellen van de winst-en-verliesrekening volgens de functionele indeling kan op basis van drie basisstappen:

- Stap 1:** Maak per post -en waar nodig per grootboekrekening- een onderscheid tussen direct toerekenbare opbrengsten en kosten en niet direct toerekenbare opbrengsten en kosten..
- Stap 2:** Wijs de direct toerekenbare opbrengsten en kosten toe aan de van toepassing zijnde activiteit binnen de functionele indeling.
- Stap 3:** Stel voor de niet direct toerekenbare opbrengsten en kosten een verdeelstaat op en verdeel de opbrengsten en kosten over de diverse activiteiten binnen de functionele indeling.

De stappen 1 en 2 zijn uitgewerkt in hoofdstuk 4. Stap 3 staat in hoofdstuk 5 nader uitgewerkt.

Bij de toerekening van kosten aan de in hoofdstuk 3 van deze handleiding opgesomde functies en afdelingen, is het in sommige gevallen van belang om een duidelijk onderscheid te maken tussen de functie en de persoon die invulling geeft aan deze functie. Medewerkers die een specifieke functie bekleden, kunnen immers ook binnen andere activiteiten (meer operationele) werkzaamheden verrichten. In dat geval dienen de kosten dus naar rato aan deze activiteiten te worden toegerekend.



3. Functionele indeling nader bezien: uitsplitsing per activiteit

In dit hoofdstuk zijn de activiteiten en de daarbij behorende jaarrekeningposten in de winst-en-verliesrekening uitgebreider beschreven.

3.1 Netto resultaat exploitatie vastgoedportefeuille

De opbrengsten en kosten die direct met de vastgoedexploitatie in verband te brengen zijn, worden bij het toepassen van de functionele indeling gepresenteerd in een subcategorie 'netto resultaat exploitatie vastgoedportefeuille'. Het model is als volgt:

	Verslagjaar	Voorgaand verslagjaar
Huuropbrengsten		
Opbrengsten servicecontracten		
Lasten servicecontracten		
Overheidsbijdragen		
Lasten verhuur en beheeractiviteiten		
Lasten onderhoudsactiviteiten		
Overige directe operationele lasten exploitatiebezit		
Netto resultaat exploitatie vastgoedportefeuille		

Huuropbrengsten

Onder 'huuropbrengsten' vallen de netto huuropbrengsten uit de exploitatie van het vastgoed. Ook de mutatie van de voorziening voor dubieuze huurdebiteuren en afboeking van dubieuze huurdebiteuren moet hier worden opgenomen.

Opbrengsten servicecontracten

'Opbrengsten servicecontracten' zijn de opbrengsten waarvoor ook een kostencomponent onder de 'lasten servicecontracten' is opgenomen. Dit zijn zowel opbrengsten van afgesloten serviceabbonementen (zonder 'een-op-een' relatie met de lasten) als lasten die 'een-op-een' worden doorbelast aan huurders.

Aan (nieuwe) huurders in rekening gebrachte vergoedingen voor administratieve lasten, bijvoorbeeld voor het afsluiten of wijzigen van een huurcontract, vallen onder de opbrengsten uit overige activiteiten. Deze vergoedingen worden dus **niet** in deze categorie verantwoord.

Bedragen die aan huurders worden doorberekend voor later aangebrachte voorzieningen aan huurwoningen en waarvoor geen kosten zijn opgenomen in de categorie 'lasten servicecontracten' (zoals zonnepanelen en **WKO-systemen**), vallen onder de overige activiteiten. Deze bedragen worden dus niet in deze categorie verantwoord.

Lasten servicecontracten

Onder 'lasten servicecontracten' vallen de kosten die voortkomen uit de (op de huurexploitatie) afgesloten servicecontracten. Dit zijn de kosten die in aanmerking komen voor doorbelasting aan de huurder, ongeacht of dit ook daadwerkelijk plaatsvindt of mogelijk is.

Servicelasten die betrekking hebben op leegstaande woningen, servicelasten die de woningcorporatie voor eigen rekening neemt of servicelasten die niet op een andere manier met huurders te verrekenen zijn, vallen ook in deze categorie. Bijdragen die woningcorporaties eventueel betalen aan VvE's, vallen alleen onder de 'lasten servicecontracten' voor zover deze aan huurders worden doorbelast. Bijdragen aan VvE's die niet worden doorbelast, moeten **op basis van de aard van deze bijdragen** onder de 'lasten verhuur- en beheeractiviteiten' of onder de 'lasten onderhoudsactiviteiten' worden verantwoord.

Overheidsbijdragen

Bij 'overheidsbijdragen' worden de overheidssubsidies en andere vormen van overheidsbijdragen gepresenteerd, zoals de vrijval uit de egalisatierekening rijksbijdragen en de overige overheidsbijdragen. De post 'overheidsbijdragen' heeft betrekking op specifieke regelingen die verband houden met de exploitatie van de vastgoedportefeuille door een woningcorporatie.

Lasten verhuur en beheeractiviteiten

Onder 'lasten verhuur en beheeractiviteiten' staan de directe en indirecte kosten die rechtstreeks in verband te brengen zijn met de verhuur- en beheeractiviteiten, zoals:

- lonen en salarissen voor personeel dat primair bezig is met de exploitatie van het vastgoed (bijvoorbeeld huurconsulenten);
- kosten klanten contactcenter.

Deze opsomming is niet volledig, maar afhankelijk van de specifieke activiteiten van de corporatie. In de toelichting moet een uiteenzetting staan van de kosten die in deze post zijn opgenomen.

De kosten van 'verhuur en beheeractiviteiten' zijn zowel directe verhuur- en beheerskosten als indirecte kosten. De indirecte kosten worden meestal met behulp van een verdeelstaat toegerekend aan de categorie 'Lasten verhuur en beheeractiviteiten'.

Let op: personeelskosten en overige personeelskosten van directe en indirecte personeelsleden die betrokken zijn bij de onderhoudsactiviteiten vallen onder de 'lasten onderhoudsactiviteiten'.

Lasten onderhoudsactiviteiten

Bij 'lasten onderhoudsactiviteiten' staan de onderhoudskosten die betrekking hebben op het vastgoed in exploitatie. De 'lasten onderhoudsactiviteiten' worden in het functionele model verantwoord onder de subcategorie 'netto resultaat exploitatie vastgoedportefeuille'. Dit betekent dat alleen onderhoudskosten worden verantwoord die zijn gerelateerd aan het vastgoed in exploitatie.

Personeelskosten en overige personeelskosten van directe en indirecte personeelsleden betrokken bij de onderhoudsactiviteiten worden toegerekend aan de 'lasten onderhoudsactiviteiten'. Dit geldt ook voor overige indirecte bedrijfskosten die

feitelijk betrekking hebben op onderhoudsactiviteiten, zoals kosten voor serviceauto's, kosten met betrekking tot een onderhoudsmagazijn en het deel van de VvE bijdrage bedoeld voor (toekomstig) onderhoud.

Overige directe operationele lasten exploitatie bezit

Binnen de hoofdactiviteit 'Exploiteren van vastgoedportefeuille' is een aantal sub-activiteiten te onderscheiden dat dienstbaar is aan de hoofdactiviteit, namelijk:

- verhuren;
- beheren;
- onderhouden.

De kosten die samenhangen met het verhuren, beheren en onderhouden van het bezit zijn binnen de functionele indeling gegroepeerd in afzonderlijke subcategorieën (zie ook de toelichting bij de onderdelen 'lasten verhuur en beheeractiviteiten' en 'lasten onderhoudsactiviteiten' in dit hoofdstuk).

Naast deze (veelal) direct aan de sub-activiteiten te relateren kosten brengt het vastgoed in exploitatie ook andere kosten met zich mee die niet direct te relateren zijn aan de sub-activiteiten verhuren, beheren en onderhouden. Dit zijn echter wel kosten die worden veroorzaakt door het feit dat de corporatie vastgoed heeft. Deze **directe** kosten worden verantwoord onder de categorie 'overige directe operationele lasten exploitatie bezit'. **Deze post bevat derhalve geen indirect toerekenbare kosten zoals personeel-, ict- of huisvestingskosten.**

Voorbeelden hiervan zijn (niet volledig):

- onroerendezaakbelasting;
- waterschapsbelasting;
- rioolheffing;
- verhuurderheffing;
- overige belastingen en heffingen;
- verzekeringskosten;
- erfpacht.

Afschrijvingen vastgoed (in exploitatie)

Bij 'waardering van het bezit in exploitatie tegen marktwaarde in verhuurde staat' wordt niet afgeschreven op de actuele waarde van het bezit waardoor een regel 'afschrijvingen op activa in exploitatie' in het functionele model achterwege blijft. Op de balans van een toegelaten instelling is echter mogelijk wel activa opgenomen waarop wordt afgeschreven, zoals:

- immateriële vaste activa;
- onroerende en roerende zaken ten dienste van de exploitatie.

De afschrijvingslasten met betrekking tot deze balansposten moeten worden toegerekend aan de afzonderlijke activiteiten in de functionele winst-en-verliesrekening.

3.2 Netto resultaat verkocht vastgoed in ontwikkeling

Bij toepassing van de functionele indeling worden de opbrengsten en kosten die direct aan de in ontwikkeling zijnde verkochte objecten te relateren zijn, gepresenteerd in een subcategorie 'netto resultaat verkocht vastgoed in ontwikkeling'. Het model is als volgt:

	Verslagjaar	Voorgaand verslagjaar
Omzet verkocht vastgoed in ontwikkeling		
Uitgaven verkocht vastgoed in ontwikkeling		
Toegerekende organisatiekosten		
Toegerekende financieringskosten		
Netto resultaat verkocht vastgoed in ontwikkeling		

In het model voor de functionele winst-en-verliesrekening is een categorie 'netto resultaat verkocht vastgoed in ontwikkeling' opgenomen. Dit houdt in dat de kosten (inclusief toegerekende organisatiekosten en rentelasten) voor niet-verkocht vastgoed op de balans worden verantwoord (onder de post 'vastgoed in ontwikkeling bestemd

voor de verkoop') en niet via de winst-en-verliesrekening. Pas op het moment dat vastgoed is verkocht, worden kosten (en ook omzet) verantwoord.

Omzet verkocht vastgoed in ontwikkeling

Bij 'omzet verkocht vastgoed in ontwikkeling' worden de opbrengsten uit de verkochte objecten die nog in ontwikkeling zijn, verantwoord. Dit is dus de omzet die wordt gerealiseerd op onderhanden projecten in opdracht van derden. De omzet op verkochte objecten moet worden verantwoord conform de bepalingen in RJ 221.

Uitgaven verkocht vastgoed in ontwikkeling

Onder 'uitgaven verkocht vastgoed in ontwikkeling' staan de uitgaven die betrekking hebben op de verkochte objecten in ontwikkeling (vervaardigingsprijs). Dit zijn de aan derden uitbestede kosten, bijvoorbeeld kosten aannemer. Voor de verwerking van projectopbrengsten en projectkosten is bepalend of het resultaat van een onderhanden project op betrouwbare wijze kan worden ingeschat. Als dat het geval is, verwerkt de corporatie de projectopbrengsten en projectkosten naar rato van de verrichte prestaties per balansdatum en vindt dus tussentijdse winstneming plaats (RJ221.301). Dit is de 'percentage of completion'-methode. Als dit niet het geval is, wordt de 'zero profit'-methode toegepast waarbij tussentijds geen winstneming plaatsvindt.

Toegerekende organisatiekosten

Onder 'toegerekende organisatiekosten' staan de indirecte kosten, lonen en salarissen en overige organisatiekosten die zijn toe te rekenen aan de verkochte objecten in ontwikkeling. Ook deze kosten moeten naar rato van de verrichte prestaties in de winst-en-verliesrekening worden verwerkt. Voorbeelden van te verantwoorden kosten zijn:

- lonen en salarissen projectontwikkeling (bijvoorbeeld van de projectleider);
- lonen en salarissen verkoopafdeling (bijvoorbeeld van de verkoopadviseur);
- overige indirecte kosten (bijvoorbeeld de afschrijving op het verkoopinformatiesysteem).

Toegerekende financieringskosten

Bij 'toegerekende financieringskosten' worden de financieringskosten verantwoord die betrekking hebben op verkoopprojecten in ontwikkeling. Het is niet toegestaan om aan verlieslatende projecten financieringskosten toe te rekenen.

3.3 Netto gerealiseerd resultaat verkoop vastgoedportefeuille

Bij het toepassen van de functionele indeling worden de opbrengsten en kosten van direct uit de voorraad en uit bestaand bezit verkochte objecten gepresenteerd in een subcategorie 'netto gerealiseerd resultaat verkoop vastgoedportefeuille'.

	Verslagjaar	Voorgaand verslagjaar
Verkoopopbrengst vastgoedportefeuille		
Toegerekende organisatiekosten		
Boekwaarde verkochte vastgoedportefeuille		
Netto gerealiseerd resultaat verkoopvastgoedportefeuille		

Verkoopopbrengst vastgoedportefeuille

Bij 'verkoopopbrengst vastgoedportefeuille' staat de verkoopopbrengst die wordt gerealiseerd op verkopen uit bestaand bezit en verkopen uit voorraad. De directe verkoopkosten (taxatie, makelaar- en notariskosten) moeten in mindering gebracht worden op de verkoopopbrengst vastgoedportefeuille. Het is aan te raden om in de toelichting op de winst-en-verliesrekening de bruto-opbrengst en de hierop in mindering gebrachte kosten afzonderlijk op te nemen.

Toegerekende organisatiekosten

Onder 'toegerekende organisatiekosten' staan de indirecte kosten, lonen en salarissen en overige organisatiekosten die zijn toe te rekenen aan de in het boekjaar verkochte objecten. Voorbeelden van kosten die worden verantwoord, zijn:

- lonen en salarissen verkoopafdeling (bijvoorbeeld de verkoopadviseur);
- overige indirecte kosten (bijvoorbeeld de afschrijving op het verkoopinformatiesysteem).

Boekwaarde verkochte vastgoedportefeuille

De boekwaarde van de verkochte eenheden moet per verkoopdatum worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening. Bij verkoop uit voorraad is dit de voorraadwaarde op het moment van verkoop. Bij verkoop uit bestaand bezit is dit de marktwaarde. De waardering van 'vastgoed in exploitatie tegen marktwaarde' vindt plaats op basis van de methodiek die is opgenomen in het 'Handboek modelmatig waarderen marktwaarde' (artikel 14 Rtv).

3.4 Waardeveranderingen vastgoedportefeuille

De volgende categorieën aan waardeveranderingen worden onderscheiden in het model:

	Verslagjaar	Voorgaand verslagjaar
Overige waardeveranderingen vastgoedportefeuille		
Niet-gerealiseerde waardeveranderingen vastgoedportefeuille		
Niet-gerealiseerde waardeveranderingen vastgoedportefeuille verkocht onder voorwaarden		
Niet-gerealiseerde waardeveranderingen vastgoedportefeuille bestemd voor verkoop		
Waardeveranderingen vastgoedportefeuille		

Overige waardeveranderingen vastgoedportefeuille

De regel 'overige waardeveranderingen vastgoedportefeuille' bestaat uit:

- waardeverminderingen die zijn ontstaan door nieuw aangegane juridische en feitelijke verplichtingen met betrekking tot investeringen in nieuwbouw, woningverbetering gedurende het verslagjaar en/of herstructurering met betrekking tot bezit in (of bestemd voor) eigen exploitatie gedurende het verslagjaar. In de sector wordt dit **in het kader van projectontwikkeling** aangeduid als een onrendabele top. De marktwaarde van het te ontwikkelen bezit wordt op eenzelfde wijze bepaald als het vastgoed in exploitatie, rekening houdend met beoogde aanvangshuren;

- waardeveranderingen (verdere waardeverminderingen of terugnames van eerder verantwoorde waardeverminderingen) op investeringen in nieuwbouw, woningverbetering en/of herstructurering die onderhanden zijn (zie eerste bullet), **inclusief toegerekende organisatiekosten**. Deze waardeveranderingen zijn het gevolg van aangepaste inschattingen van de totaal geprognosticeerde stichtingskosten en/of de marktwaarde(stijging) van het te ontwikkelen of te verbeteren vastgoed;
- afboekingen van eerder geactiveerde bedragen voor investeringsprojecten die niet zijn doorgegaan;
- afwaarderingen en terugnames daarvan met betrekking tot grondposities.

Het is van belang om in de toelichting op de functionele indeling in de jaarrekening een voldoende gedetailleerde toelichting op te nemen met betrekking tot de aard van de waardeveranderingen.

Uit de praktijk blijkt dat verliezen uit grondposities op verschillende wijzen worden verwerkt. Verliezen uit grondposities zijn geen exploitatieverliezen. De verliezen worden daarom verwerkt op de regel 'overige waardeveranderingen vastgoed portefeuille'.

Niet-gerealiseerde waardeveranderingen vastgoedportefeuille

In de winst-en-verliesrekening wordt onder 'niet-gerealiseerde waardeveranderingen vastgoedportefeuille' de jaarlijkse mutatie van de actuele waarde van de vastgoedcomplexen in exploitatie die gewaardeerd zijn op basis van marktwaarde in verhuurde staat verantwoord (exclusief het effect van onrendabele investeringen). Waarde mutaties als gevolg van investeringen (onrendabele toppen) vallen hier niet onder

Niet-gerealiseerde waardeverandering vastgoedportefeuille verkocht onder voorwaarden

De jaarlijkse mutatie van de actuele waarde van de woningen verkocht onder voorwaarden wordt in de winst-en-verliesrekening verantwoord onder 'niet-gerealiseerde waardeveranderingen vastgoedportefeuille verkocht onder voorwaarden'. Let op: dit zijn zowel de waardeveranderingen van de post onroerende zaken verkocht onder voorwaarden (actiefzijde) als de waardeverandering van de terugkoopverplichting (passiefzijde).

Niet-gerealiseerde waardeveranderingen vastgoedportefeuille bestemd voor verkoop

'Niet-gerealiseerde waardeveranderingen vastgoedportefeuille' zijn winsten of mogelijke verliezen, die ontstaan door een wijziging in de waarde van de vastgoedportefeuille bestemd voor verkoop in het verslagjaar. Dit zijn de (markt) waardeveranderingen die samenhangen met de balanspost 'Vastgoed bestemd voor de verkoop' waarin leegstaand, voor verkoop bestemd bezit is opgenomen.

3.5 Netto resultaat overige activiteiten

De opbrengsten en kosten die zijn te relateren aan overige activiteiten worden gepresenteerd in een subcategorie 'netto resultaat overige activiteiten'. Met overige activiteiten worden de niet-primaire activiteiten bedoeld. Met andere woorden, niet gerelateerd aan het exploiteren, ontwikkelen of verkopen van vastgoed. Voorbeelden van overige activiteiten zijn de bijdragen en kosten voor de warmte- en koudeopslaginstallatie (WKO), het beheer (van VvE's) voor derden, kosten zonnepanelen, opbrengsten en kosten van VoV-activiteiten, de opbrengsten en kosten van overige dienstverlening en incidentele opbrengsten. Het model is als volgt:

	Verslagjaar	Voorgaand verslagjaar
Opbrengsten overige activiteiten		
Kosten overige activiteiten		
Netto resultaat overige activiteiten		

Gezien de aard van de post is het passend specifieke aandacht te besteden aan de toelichting op deze posten. Dit vergroot de vergelijkbaarheid tussen jaarrekeningen onderling én geeft een zuiverder beeld van de totale opbrengsten en kosten die gemaakt worden om activiteiten uit te voeren.

Opbrengsten overige activiteiten

De opbrengsten uit de niet-primaire activiteiten staan onder de categorie 'opbrengsten overige activiteiten'. Opbrengsten uit beheer voor derden, waarbij dit bezit niet in de balans is opgenomen, worden slechts opgenomen voor zover deze opbrengsten toekomen aan de corporatie (beheervergoeding). Ontvangsten die 'een-op-een' doorbetaald worden aan de economisch eigenaar van het bezit, worden gesaldeerd gepresenteerd met deze doorbetaling.

Kosten overige activiteiten

De kosten uit de niet-primaire activiteiten vallen onder de categorie 'kosten overige activiteiten'. Het opnemen van een nadere uiteenzetting waaruit deze activiteiten bestaan in de toelichting, vergroot het inzicht in deze post.

Wanneer sprake is van vrijval van eerder verwerkte dotaties aan voorzieningen moeten deze kosten niet onder de overige activiteiten verwerkt te worden, maar op de post waar de correctie betrekking op heeft. Bijvoorbeeld: een vrijval van de voorziening voor dubieuze huurdebiteuren wordt opgenomen onder de huuropbrengsten.

3.6 Overige organisatiekosten

De 'overige organisatiekosten' zijn kosten die niet toe te rekenen zijn aan de primaire activiteiten of niet-primaire activiteiten. Dit zijn niet-object gebonden kosten en algemene organisatiekosten. Over het algemeen zal de categorie 'overige organisatiekosten' van beperkte omvang zijn in relatie tot de overige categorieën binnen de winst-en-verliesrekening. Een nadere uiteenzetting van deze kosten moet in de toelichting op de jaarrekening worden opgenomen. Voorbeelden van overige organisatiekosten zijn - rekening houdend met de aard en omvang van de woningcorporatie - kosten op het gebied van:

- governance en bestuur;
- portfolio management;
- asset management (vastgoedsturing);
- treasury;
- jaarverslaggeving en control;
- personeel en organisatie;
- personeelsvereniging en OR.

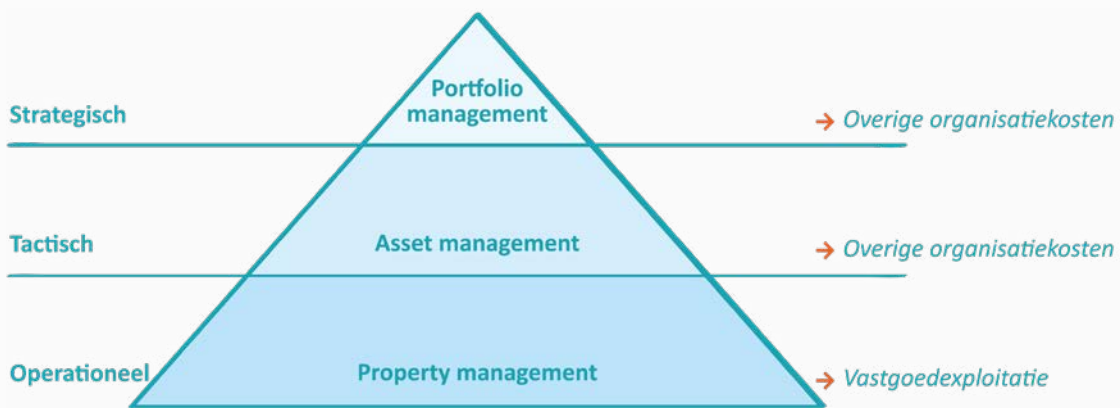
Vanwege het incidentele karakter maakt ook de saneringsheffing geen onderdeel uit van assetmanagement of propertymanagement en maakt deze heffing daardoor geen deel uit van de directe beheerkosten. De bijdrageheffing Autoriteit woningcorporaties is qua categorie vergelijkbaar met het intern toezicht van een corporatie en maakt daardoor ook geen onderdeel uit van de directe beheerkosten. Derhalve dienen deze kosten opgenomen te worden onder ‘Overige organisatiekosten’.

Het is belangrijk bij het toerekenen rekening te houden met de aard en omvang van de woningcorporatie en organisatie, waarbij alleen de kosten voor property management worden toegerekend aan het netto resultaat vastgoedportefeuille (lasten verhuur en beheeractiviteiten).

Kosten die vallen onder portfolio en asset management zijn bijvoorbeeld:

- opstellen/actualiseren strategie;
- opstellen/actualiseren investeringsstatuut;
- opstellen/actualiseren/monitoren portefeuillestrategie;
- opstellen/actualiseren/monitoren object beleidsplannen;
- vertalen van portefeuille strategie naar concrete ingrepen;
- opstellen/actualiseren van onderhoudsbeleid;
- opstellen/actualiseren van huurbeleid.





3.7 Kosten omtrent leefbaarheid

Kosten die zijn te relateren aan leefbaarheid, zijn de kosten van werkzaamheden voor niet in eigendom zijnde gebouwen en gronden (zoals openbaar terrein) en die niet noodzakelijk zijn voor de verhuurexploitatie. Deze kosten vallen onder de categorie 'kosten omtrent leefbaarheid'.

Kosten van werkzaamheden voor gebouwen en gronden die in eigendom zijn (zoals achterpadverlichting op eigen terrein, onderhoud van terreinafscheiding, camera's aan de eigen gevel, etc.), dienen niet te worden verantwoord als 'kosten omtrent leefbaarheid' ongeacht of deze kosten noodzakelijk zijn of niet. Deze kosten moeten worden verantwoord als 'lasten verhuur- en beheeractiviteiten' of -indien door te belasten aan huurders- als 'lasten servicekosten'.

Indirecte kosten, lonen en salarissen en overige organisatiekosten voor niet in eigendom zijnde gebouwen en die niet noodzakelijk zijn voor de verhuurexploitatie en die aan het boekjaar zijn toe te rekenen, worden ook verantwoord als leefbaarheidsuitgaven. Voorbeelden van kosten die worden verantwoord, zijn:

- lonen en salarissen (bijvoorbeeld de medewerker leefbaarheid);
- overige indirecte kosten (bijvoorbeeld een deel van de afschrijving op het eigen kantoorpand).

3.8 Financiële baten en lasten

Onder de subcategorie 'financiële baten en lasten' worden de volgende posten opgenomen:

	Verslagjaar	Voorgaand verslagjaar
Waardeveranderingen van financiële vaste activa en van effecten		
Opbrengst van vorderingen die tot de vaste activa behoren en van effecten		
Overige rentebaten en soortgelijke opbrengsten		
Rentelasten en soortgelijke kosten		
Totaal van financiële baten en lasten		

Waardeveranderingen van financiële vaste activa en van effecten

Onder deze categorie moeten de waardeveranderingen van financiële vaste activa en effecten worden verantwoord, zoals het wooninvesteringsfonds en het Dutch International Guarantees for Housing (afboekingen en waardevermindering effecten).

Alle waardeveranderingen van financiële (afgeleide) producten die in de winst-en-verliesrekening behoren te worden verwerkt, moeten in deze categorie worden geplaatst.

3.9 Overige categorieën

In het functionele model volgen na het 'totaal van resultaat voor belastingen' de onderstaande categorieën, resulterend in het uiteindelijke 'totaal van resultaat na belastingen'

- belastingen;
- resultaat uit deelnemingen.

4. Direct toerekenbare opbrengsten en kosten

Het opstellen van de functionele indeling van de winst-en-verliesrekening moet volgens een aantal basisstappen. In dit hoofdstuk wordt nader ingegaan op de basisstappen voor het direct toerekenen van opbrengsten en kosten aan activiteiten (stap 1 en 2 zoals genoemd in paragraaf 2.3). In de volgende paragrafen is een aantal best practices opgenomen passend binnen de huidige wet- en regelgeving en aangereikt vanuit de praktijk.

4.1 Onderscheid direct en niet direct toerekenbare opbrengsten en kosten

Het centrale uitgangspunt van de functionele indeling is de verdeling naar activiteiten. Om een goede toerekening te maken, is het noodzakelijk om - op basis van het grootboek - onderscheid te maken tussen direct aan de activiteiten en niet direct aan de activiteiten toe te rekenen opbrengsten en kosten. Opbrengsten die direct zijn toe te wijzen, zijn bijvoorbeeld de huren, de opbrengsten servicecontracten en de verkoopopbrengsten. Kosten die direct toe te wijzen zijn aan de activiteiten zijn bijvoorbeeld de lasten servicecontracten, de overheidsbijdragen, de lasten onderhoudsactiviteiten en de boekwaarde van verkocht vastgoed.

Voor het direct kunnen toerekenen van opbrengsten en kosten is het essentieel dat er sprake is van zuivere grootboekrekeningen. Dat wil zeggen dat opbrengsten en kosten niet door elkaar op dezelfde grootboekrekening geboekt zijn als ze gesplitst weergegeven moeten worden in de functionele indeling (bijvoorbeeld opbrengsten en lasten servicecontracten). En dat er geen opbrengsten en kosten op een grootboekrekening worden geboekt die bij verschillende activiteiten horen.

Als een grootboekrekening een gemengd karakter heeft, kan deze niet in zijn geheel toegerekend worden aan een activiteit. Het is in dat geval noodzakelijk de grootboekrekening eerst uit te splitsen.

Best practice:

Analyseer de grootboekrekeningen op het zuivere karakter van de rekeningen en leg vast welke grootboekrekeningen direct toerekenbaar zijn. Bij voorkeur intracomptabel op grootboekniveau door labelling naar bepaalde kostenplaatsen/activiteiten. In de praktijk wordt dit niet altijd als praktisch ervaren en ligt de scheiding extracomptabel vast, aangezien het grootboek- en boekingsstelsel (nog) niet zijn aangepast. Het verdient aanbeveling deze stap wel te gaan zetten.

4.2 Opbrengsten en kosten toewijzen aan de activiteiten (functies)

Op basis van de initiële scheiding kunnen de directe opbrengsten en kosten worden toegewezen aan de juiste plaats binnen de functionele indeling. Ter illustratie volgt onderstaand een overzicht van de bedrijfsactiviteiten volgens de winst-en-verliesrekening op basis van de functionele indeling met voorbeelden van posten die direct toerekenbaar zijn aan deze activiteiten:

Netto resultaat exploitatie van vastgoedportefeuille

Voorbeelden van direct toerekenbare posten zijn de huuropbrengsten, opbrengsten van servicecontracten, verhuurderheffing (inclusief verwerking vermindering uit hoofde van Regeling Vermindering Verhuurderheffing) en overheidsbijdragen.

Netto resultaat verkocht vastgoed in ontwikkeling

Een voorbeeld van een post die direct toerekenbaar is, zijn de projectopbrengsten uit vastgoed in ontwikkeling bestemd voor de verkoop. Het is hierbij van belang om deze jaarrekeningpost uit te splitsen naar het deel dat betrekking heeft op verkocht vastgoed in ontwikkeling (onderhanden projecten) en het deel dat betrekking heeft op de verkoopopbrengst vanuit bestaand bezit (dit deel wordt onder de volgende activiteit opgenomen). De grootboekrekeningen die zuiver de opbrengsten en kosten bevatten inzake verkocht vastgoed in ontwikkeling kunnen direct toegerekend worden. Ook verkoop van grondposities moet onder deze activiteit worden opgenomen. .

Netto gerealiseerd resultaat verkoop vastgoedportefeuille

Het netto verkoopresultaat vastgoedportefeuille kan aan deze activiteit toegerekend worden voor het onderdeel dat betrekking heeft op verkopen uit bestaand bezit.

Uiteraard alleen voor zover de hieraan gerelateerde grootboekrekeningen zuiver de opbrengsten en kosten bevatten van de verkopen uit bestaand bezit (zie ook vorige activiteit).

Waardeveranderingen vastgoedportefeuille

De overige waardeveranderingen vastgoedportefeuille zijn direct toerekenbaar.

Overige organisatiekosten en kosten omtrent leefbaarheid

Het hangt in belangrijke mate af van de aard van de kosten en de wijze waarop deze zijn geadministreerd of deze direct toegerekend kunnen worden aan de bovengenoemde activiteiten.

Saldo financiële baten en lasten

Deze opbrengsten en kosten kunnen overgenomen worden uit de gelijknamige jaarrekeningpost, met uitzondering van de aan vastgoed in ontwikkeling toegerekende financieringskosten. Als de grootboekrekeningen zuiver zijn, dan is direct toerekenen mogelijk.

Beste practice:

Over het algemeen geldt dat het voor het opstellen van een functionele winst- en-verliesrekening eenvoudiger is om grootboekrekeningen direct toe te kunnen rekenen dan te moeten werken via een verdeelsleutel. Anderzijds geldt dat om directe toerekening mogelijk te maken, een nadere detaillering in de basisregistratie noodzakelijk kan zijn. Gezien de doelstelling om binnenkort 'system-to-system' reporting mogelijk te maken, raden wij u aan om ernaar te streven zoveel mogelijk rekeningen direct toe te rekenen.

4.3 Onderbouwing wijze van toerekening

Een solide onderbouwing van het direct toerekenen van opbrengsten en kosten aan activiteiten in de winst-en-verliesrekening op basis van de functionele indeling is cruciaal om na te gaan of de winst-en-verliesrekening een getrouw beeld en het vereiste inzicht geeft.

Best practice:

De onderbouwing van direct tot activiteiten herleidbare opbrengsten en kosten moet voldoende verifieerbaar zijn, oftewel hier moeten bewijsstukken van zijn. Bijvoorbeeld: ter onderbouwing van de kosten van de fte's die uitsluitend voor één activiteit ingezet worden, kunnen bewijsstukken gehanteerd worden zoals de arbeidsovereenkomsten, de salariskosten en de functieomschrijvingen.

5. Niet direct toerekenbare opbrengsten en kosten

In hoofdstuk 4 zijn de basisstappen voor het direct toerekenen van opbrengsten en kosten aan activiteiten beschreven. Centraal in dit hoofdstuk staat de wijze waarop indirecte opbrengsten en kosten aan activiteiten kunnen worden toegerekend zoals vermeld in de functionele indeling van de winst-en-verliesrekening (stap 3 in paragraaf 2.3). De best practices zijn vanuit de praktijk (leden van de klankbordgroep en de bijeenkomsten met corporaties) aangereikt en passen binnen de huidige wet- en regelgeving.

5.1 Methoden van toerekening van indirecte opbrengsten en kosten

De opslagmethode

Bij de opslagmethode worden de directe kosten of een deel van de directe kosten van een activiteit verhoogd met een bepaald opslagpercentage ter dekking van de indirecte kosten.

Kostenplaatsmethode

Bij de kostenplaatsmethode worden indirecte kosten toegerekend aan kostenplaatsen. Op basis van een kostprijsstarief worden deze vervolgens toegerekend aan de activiteiten.

Best practice:

De meeste corporaties boeken al naar kostenplaats en dan ligt de kostenplaatsmethode het meest voor de hand.

5.2 Verdeelsleutels bij de verdeling van opbrengsten en kosten

Na de keuze van de verdeelmethode moet besloten worden welke verdeelsleutels gehanteerd worden. Verdeelsleutels kunnen bijvoorbeeld worden bepaald op basis van:

- aantallen verhuureenheden;
- vierkante meters;
- fte's;
- omzet;
- urenregistraties.

Van belang is dat de gehanteerde grondslag een goede afspiegeling is voor de verdeling van opbrengsten en kosten over de activiteiten. Het kan zo zijn dat voor verschillende type indirecte opbrengsten en kosten gebruik wordt gemaakt van een verschillende grondslag.

Best practice:

Het aantal fte's wordt in de praktijk als meest logisch ervaren om de kosten van lonen en salarissen te verdelen naar de verschillende activiteiten. Hierbij wordt per fte bepaald voor welke activiteit(en) een persoon is ingezet. Essentieel is dat de toedeling aan activiteiten onderbouwd en achteraf verifieerbaar is en periodiek wordt herijkt.

5.3 Documenteren methodiek opbrengsten- en kostenverdeling

Het gebruiken van een objectieve, meetbare en controleerbare grondslag voor de toerekening van indirecte opbrengsten en kosten aan de verschillende activiteiten beperkt de invloed van subjectieve inschattingen. Een bestendige gedragslijn in het toegepaste (verdeel)stelsel is hierbij een belangrijke voorwaarde, net als een jaarlijkse evaluatie van de geschiktheid van de grondslag om na te kunnen gaan of de winst-en-verliesrekening op basis van de functionele indeling een getrouw beeld en het vereiste inzicht geeft.

Onderstaand volgen enkele best practices rond het onderbouwen en verifieerbaar maken van de opbrengsten- en kostenverdeling.

Niet direct toerekenbare opbrengsten en kosten

Pas een verdeelsystematiek toe die de realiteit zoveel mogelijk benadert. De vereiste nauwkeurigheid van de gebruikte systematiek en grondslagen voor de verdeelsleutels moet afgewogen worden tegen de relevantie hiervan voor het inzicht dat de winst-en-verliesrekening biedt

Schattingen

Evalueer periodiek de in de verdeelsystematiek gehanteerde schattingen om vast te stellen dat, ook in de meest actuele situatie, de betreffende verdeelsystematiek nog passend is en zoveel mogelijk de realiteit benadert.

Afstemming externe accountant

Stem vooraf met de externe accountant af of de geplande verdeelsystematiek en de onderbouwing hierbij voldoet aan de daaraan te stellen eisen.

Extracomptabel opstellen functionele indeling

In de situatie dat de functionele indeling extracomptabel gemaakt wordt, is het aan te bevelen om bijvoorbeeld via een brugstaat aansluiting te laten zien tussen de categoriale indeling en de functionele indeling. Hierdoor wordt aantoonbaar dat opbrengsten en kosten onverhoopt niet opgenomen zijn in de functionele indeling.

Toelichting

Neem in de toelichting bij de jaarrekening een uiteenzetting op over de gehanteerde verdeelsystematiek.

6. Splitsing DAEB en niet-DAEB activiteiten

Met ingang van verslagjaar 2018 zijn woningcorporaties verplicht om ook een naar DAEB en niet-DAEB activiteiten gescheiden functionele winst-en-verliesrekening in de toelichting op de enkelvoudige jaarrekening op te nemen (artikel 15 lid 4 en 6 Rtv). Dit geldt ook voor corporaties die vallen onder het verlichte scheidingsregime. Woningcorporaties die hebben gekozen voor een juridische scheiding zijn niet verplicht om separate DAEB overzichten toe te voegen (deze is immers gelijk aan de enkelvoudige winst-en-verliesrekening).

Opbrengsten- en kostenscheiding

De opbrengsten en kosten moeten worden verdeeld naar de afzonderlijke takken door middel van een kostenverdeelstaat. Hierbij moeten de opbrengsten en kosten op grond van consequent toegepaste en objectief te rechtvaardigen beginselen worden toegerekend aan de afzonderlijke takken. Dit betekent dat opbrengsten en kosten die direct samenhangen met DAEB activiteiten dan wel niet-DAEB activiteiten volledig aan de DAEB-tak respectievelijk niet-DAEB tak moeten worden toegerekend. Voorbeelden van direct toerekenbare opbrengsten en kosten op basis van de classificatie van de betreffende eenheden / complexen zijn:

- huuropbrengsten;
- opbrengsten servicecontracten;
- lasten servicecontracten;
- overheidsbijdragen (over het algemeen zal sprake zijn van DAEB);
- lasten onderhoudsactiviteiten;
- omzet verkocht vastgoed in ontwikkeling (betreft een niet-DAEB activiteit);
- verkoopopbrengst vastgoedportefeuille;
- waardeveranderingen vastgoedportefeuille;
- resultaat overige activiteiten (afhankelijk van de aard van de activiteit) en de financiële baten en lasten.

Voor niet direct toerekenbare opbrengsten en kosten moeten verdeelsleutels worden gebruikt. Opbrengsten en kosten worden toegeedeeld aan de DAEB-tak respectievelijk niet-DAEB-tak naar de mate waarin zij op DAEB-activiteiten respectievelijk niet-DAEB-activiteiten betrekking hebben. Dit kan bijvoorbeeld op basis van de verhouding tussen de huursom van het DAEB en niet-DAEB-vastgoed.

De uitgangspunten en verdeelsleutels op basis waarvan de toedeling plaatsvindt, moeten deugdelijk onderbouwd zijn en worden toegelicht in de jaarrekening. De uitkomst van de toedeling moet een getrouw, duidelijk en stelselmatig beeld geven van de kosten en opbrengsten van de verschillende activiteiten in zowel de DAEB als de niet-DAEB tak. Voorbeelden van kosten en opbrengsten die niet direct toegerekend kunnen worden aan de DAEB of niet-DAEB tak zijn:

- lasten verhuur en beheeractiviteiten;
- lasten onderhoudsactiviteiten bij gemengde complexen;
- overige directe operationele lasten exploitatie bezit;
- afschrijvingen vastgoed (in exploitatie);
- overige categorieën.

De vergelijkende cijfers bij de in de toelichting op te nemen afzonderlijke winst-en-verliesrekeningen voor de DAEB tak en de niet-DAEB tak in de jaarrekening van 2019 zijn hierbij vereist.

7. Samenvatting do's en don'ts

Voor het toepassen van de functionele indeling is een aantal do's en don'ts geformuleerd. Hieronder staan de belangrijkste:

Algemeen

- zoek vooraf afstemming met de externe accountant voor de voorgenomen verdeling en de wijze van onderbouwing;
- maak mogelijke wijzigingen in de vergelijkende cijfers zichtbaar (mogelijk is een toelichting op een 'stelselwijziging' in de jaarrekening noodzakelijk).

Totstandkoming model

- als de financiële administratie nog niet functioneel is ingericht, is het raadzaam gebruik te maken van een extracomptabele brugstaat voor de toepassing van de functionele indeling zodat de juiste inrichting ervan kan worden beoordeeld;
- splits resultaten altijd in opbrengsten en kosten in het grootboek. Kortom: geen gemengde rekeningen;
- maak visueel in de winst-en-verliesrekening welke bedragen opgeteld dan wel afgetrokken worden. In het functionele model staan opbrengsten en kosten immers door elkaar.

Onderverdeling directe versus indirecte opbrengsten en kosten

- kijk kritisch naar de indirecte kosten, mogelijk kan een deel als directe kosten aan een activiteit worden toegerekend;
- maak onderscheid tussen kasstromen en waarde mutaties. Voor het bepalen waar de opbrengsten en kosten vandaan komen dan wel aan gerelateerd moeten worden, wordt vaak gekeken naar de kasstromen. Deze zijn dan ook vaak bepalend voor de inrichting van de functionele indeling en de interne sturingsvariabelen.

Toerekening, verdeling opbrengsten en kosten

- hanteer één stelsel, dus leg verantwoording af over de functies waarop de organisatie intern stuurt;
- inrichting en verdeelsleutels moeten logisch zijn op basis van de betreffende organisatie (en inrichting daarvan);
- leg duidelijk en volledig vast hoe de indirecte kosten zijn verdeeld over de diverse activiteiten en waarom voor de toegepaste verdeelsleutels gekozen is;
- kies eenduidige grondslagen voor de verdeelsleutels, waarbij de brongegevens op eenvoudige wijze zijn te verkrijgen en niet veelvuldig wijzigen (gedurende het boekjaar);
- zorg dat de uitgangspunten navolgbaar, transparant en duidelijk zijn en leg deze vast. Zorg voor een consistente lijn. Dit maakt de verschillende jaren beter vergelijkbaar en geeft de gebruiker meer inzicht;
- hanteer een overzichtelijke en eenvoudige systematiek van doorbelastingen. Vermijd bijvoorbeeld een systematiek waarbij verschillende afdelingen onderling naar elkaar kosten doorbelasten.